

Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsprivilegien in der Besteuerung und die Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik

INAUGURAL-DISSERTATION
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den Fachbereich
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt
von
MICHAEL MASSMANN
aus
Münster
1980

1978

GESTALTUNGSFREIHEIT UND GESTALTUNGSPRIVILEGIEN
IN DER BESTEUERUNG
UND DIE GRUNDSÄTZE GERECHTER UND ÖKONOMISCH
RATIONALER STEUERPOLITIK

Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen
Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft durch
den Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt

von

Michael Maßmann

aus

Münster

1980

Erster Berichterstatter : Prof. Dr. H. Timm
Zweiter Berichterstatter : Prof. Dr. D. Börner
Dekan : Prof. Dr. E. Boettcher



Tag der mündlichen Prüfung: 5.7.1978

I n h a l t s v e r z e i c h n i s

	<u>Seite</u>
I. Einführung	1
II. Grundlagen und Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht	
1. Zum Begriff der Gestaltungsfreiheit	4
2. Steuerrecht und Privatrecht	10
2.1. Entwicklung des Grundsatzes der Maß- geblichkeit bürgerlichen Rechts durch die Rechtsprechung	13
2.2. Begründung des Maßgeblichkeitsgrund- satzes	15
2.3. Zur Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrund- satzes für die Besteuerungspraxis	17
3. Grenzen der Gestaltungsfreiheit	19
3.1. Notwendigkeit der Einschränkung der Gestaltungsfreiheit	23
3.2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grenzlinie	27
3.2.1. Rechtsprechung zur wirtschaft- lichen Betrachtungsweise	28
3.2.1.1. § 1 Abs. 2 StAnpG	29
3.2.1.2. § 1 Abs. 3 StAnpG	34
3.2.2. Meinungen im Schrifttum zur wirtschaftlichen Betrachtungs- weise	38
3.3. Gestaltungsmissbrauch als Grenzlinie	46
3.3.1. Rechtsprechung zum Gestaltungs- missbrauch	47
3.3.2. Gestaltungsmissbrauch und wirt- schaftliche Betrachtungsweise	52
3.4. Weitere Grenzlinien	56
3.5. Steuerstraftat und Steuerordnungs- widrigkeit	57
4. Bedeutung der BFH-Rechtsprechung für Ge- staltungsversuche der Steuerpflichtigen	61
4.1. Unbestimmtheit der Gestaltungsgrenzen	61
4.2. Praxis der Beschränkung der Gestaltungs- freiheit durch den BFH	67

	<u>Seite</u>
III. Die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit im Rahmen des geltenden Steuerrechts	72
1. Steueraufschub und Steuerersparnis	72
2. Einkommensteuer	74
2.1. Gewinnermittlungswahlrechte	74
2.2. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte	78
2.2.1. Aktivseite der Steuerbilanz	81
2.2.1.1. Bewertungsmaßstäbe	83
2.2.1.2. Zu- und Abschreibungen auf das Anlagevermögen	87
2.2.1.3. Bewertung des Umlaufvermögens	98
2.2.2. Passivseite der Steuerbilanz	101
2.2.2.1. Rücklagen	102
2.2.2.2. Rückstellungen	106
2.2.3. Zusammenfassung	112
2.3. Zur Bedeutung des Bilanzstichtages	114
2.4. Veräußerungsgewinne und Betriebsaufgabe	116
2.5. Verträge mit Familienangehörigen	119
2.5.1. Arbeitsverträge	119
2.5.2. Gesellschaftsverträge	122
2.5.3. Sonstige Verträge	124
2.5.3.1. Darlehn	124
2.5.3.2. Vermietung	126
2.5.3.3. Nießbrauch	126
2.5.3.4. Renten	129
2.6. Vermietung und Verpachtung	130
2.7. Sonderausgaben	134
3. Rechtsformgestaltung und Körperschaftsteuerreform	135
4. Gewerbesteuer	137
4.1. Dauerschulden und Dauerschuldzinsen	137
4.2. Betriebstrennung oder Betriebsverbindung	138

	<u>Seite</u>
4.3. Mietverträge	138
4.4. Pensionsrückstellungen	139
5. Umsatzsteuer	139
5.1. Optionsmöglichkeiten	139
5.2. Unternehmensaufspaltung	141
5.3. Rechnungsausstellung	142
6. Vermögensteuer und Erbschaftsteuer	143
6.1. Begünstigung des Grundbesitzes	143
6.2. Ausnutzung von Vermögensteuerfrei- beträgen	144
6.3. Vermeidung der vermögensteuer- lichen Doppelbelastung	144
6.4. Ausnutzung von Erbschaftsteuer- freibeträgen	145
6.5. Schenkung von Grundbesitz	147
7. Grunderwerbsteuer	148
7.1. Übergang von Gesellschaftsanteilen	148
7.2. Grundstückserwerb bei einer Familiengesellschaft	149
7.3. Kettenübertragung von Grundstücken	151
8. Einwirkungsmöglichkeiten, Verhandlungs- und Rechtsbehelfsführung in Besteuerungs- verfahren	152
8.1. Vorauszahlung und Abschlußzahlung	152
8.2. Betriebsprüfung	159
8.3. Überbelastung von Verwaltung und Rechtsprechung	168
8.4. Wachsende Unübersichtlichkeit des Steuerrechts	175
9. Steueraufkommensausfälle durch Inan- spruchnahme der Gestaltungsfreiheit	177
IV. Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsprivi- legien im Lichte einschlägiger Besteuerungs- grundsätze	183
1. Zum Begriff des Gestaltungsprivilegs	183

	<u>Seite</u>
2. Die einschlägigen Besteuerungsgrundsätze	186
2.1. Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung	190
2.2. Transparenz, Praktikabilität, Stetigkeit	196
2.3. Minimierung steuerlicher Eingriffe in die Privatsphäre und in die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit	201
2.4. Wohlfeilheit der Besteuerung	202
3. Zur Vereinbarkeit der Gestaltungsmöglichkeiten mit den Besteuerungsgrundsätzen	203
3.1. Ziele der Steuergestaltung	204
3.1.1. Averaging	204
3.1.2. Aufschub und endgültige Ersparnis	206
3.2. Zum Problem der Vergleichbarkeit der Einkommensermittlungsmethoden	207
3.3. Gewinnermittlungswahlrechte	214
3.4. Gewinnermittlung durch Bilanzierung	215
3.4.1. Zum bilanzsteuerrechtlichen Gewinnbegriff	216
3.4.1.1. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	216
3.4.1.2. Besteuerung von Scheingewinnen	221
3.4.2. Aktivseite der Steuerbilanz	229
3.4.3. Passivseite der Steuerbilanz	251
3.4.4. Bilanzstichtag	257
3.4.5. Zusammenfassung	259
3.5. Veräußerungsgewinne	262
3.6. Verträge mit Familienangehörigen	265
3.7. Vermietung und Verpachtung	273
3.8. Zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten bei Unternehmenssteuern	275
3.8.1. Körperschaftsteuergestaltung	275
3.8.2. Gewerbesteuergestaltung	275
3.8.3. Umsatzsteuergestaltung	278

	<u>Seite</u>
3. 9. Zur steuerlichen Bevorzugung des Grundbesitzes	280
3.10. Erbschaftsteuerausweichung durch Kettenschenkung	282
3.11. Grunderwerbsteuergestaltung	283
3.12. Zum Besteuerungsverfahren	285
V. Möglichkeiten zum Abbau der Gestaltungs- privilegien	287
1. Vollverzinsung	288
2. Besteuerungsverfahren und Organisation der Finanzverwaltung	293
3. Arbeitnehmer-Freibetrag	302
4. Zum System der Einkommensbesteuerung	304

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BB	Betriebsberater
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BP	Betriebsprüfung
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrecht
FA	Finanzarchiv
FSt	Institut Finanzen und Steuern
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz

GrS	Großer Senat
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
hrsg.	herausgegeben
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i.d.R.	in der Regel
JuS	Juristische Schulung
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KöStG, KStG	Körperschaftsteuergesetz
KöStDV, KStDV	Körperschaftsteuer Durchführungsverordnung
m.E.	meines Erachtens
Mio	Million
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StKR	Steuerkongreß-Report
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StRK	Steuer-Rechtskartei
StuW	Steuer und Wirtschaft
TDM	Tausend DM
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
Verf.	Verfasser
v.H.	von Hundert
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium

z.A.	zur Anstellung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZgesStW	Zeitschrift für die gesamte Staats- wissenschaft
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

I. Einführung

Mit wachsender Steuerbelastung nimmt naturgemäß die Bedeutung zu, die der Verwirklichung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung allgemein beigemessen wird; auch in der Öffentlichkeit wird die Kritik an vermuteten oder tatsächlichen Mißständen stärker. So findet sich häufig die Feststellung, daß die zur Einkommensteuer veranlagten Steuerpflichtigen, deren Steuerschuld nach eigenen Angaben ermittelt wird und die daher die Möglichkeit haben, auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens einzuwirken, eben dadurch ungerechtfertigte Vorteile besitzen gegenüber den Lohnsteuerzahlern, deren Steuer im Quellenabzugsverfahren einbehalten und abgeführt wird. Rothweiler¹ beklagt hier eine grundgesetzwidrige Ungleichbehandlung durch Aufteilung der Steuerzahler in zwei Klassen: 25 Millionen Lohnsteuerzahler "mit gläsernem Portemonnaie", 4,8 Millionen veranlagte Steuerzahler mit der Möglichkeit, ihre Steuerbelastung zu mindern. Upmeyer² glaubt sogar, von einer neuen "Klassensteuer" sprechen zu müssen. Schneider³ sieht in dieser Bevorzugung eine grundsätzliche Beeinträchtigung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und fürchtet, dieser Unterschied könne letztlich den Sinn der Einkommensbesteuerung in Frage stellen.

Die hier angesprochene Frage ist Teil des Problems, ob und inwieweit es mit den Grundsätzen gerechter und rationaler Steuerpolitik vereinbar ist, daß einige Steuerpflichtige die Möglichkeit besitzen, durch gezielte Maßnahmen (insbesondere formalrechtlicher Art) ihre Steuerlast auf legale Weise zu vermindern, ohne daß die 'an sich' als 'steuerwürdig'

¹ C. Rothweiler, Ein sozialer Rechtsstaat?, Frankfurt 1971, S. 11.

² W. Upmeyer, Die neue "Klassensteuer", Köln 1970.

³ D. Schneider, Besprechung von Ergänzungslieferungen zu Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, "ZfbF", 1970, S. 73.

anzusehenden Tatsachen verändert worden sind. Die steuerwirksame Verlagerung von wirtschaftlich im Inland erzielten Einkünften in das niedriger besteuerte Ausland ist eines der bekanntesten Beispiele für derartige Manipulationen.

Nach Auffassung von Mombert hat die Beschränkung der Möglichkeiten zur legalen Steuervermeidung auf die oberen Einkommenschichten zur Folge "eine legale Ungleichheit vor dem Gesetz - der größte Vorwurf, den man einer Gesetzgebung machen kann".¹

Zur Klärung dieser Probleme ist es unumgänglich, zunächst die allgemeinen rechtlichen Grundlagen der Möglichkeiten zur oben umschriebenen 'legalen Steuerersparnis' zu untersuchen und insbesondere ihre Grenzen abzustecken. Denn die Gestalt und das Ausmaß dieses dem Steuerpflichtigen gewährten generellen Spielraumes sind von entscheidender Bedeutung für die Frage, inwieweit der Steuerpflichtige die Chance hat, mit neuartigen Gestaltungsmaßnahmen eine angestrebte Steuerersparnis gegenüber Finanzverwaltung und Rechtsprechung tatsächlich durchzusetzen, oder anders, wie wirkungsvoll das Instrumentarium des Staates ist, von ihm als unvereinbar mit dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz angesehene legale Steuerersparnisse zu verhindern. Gestalt und Ausmaß dieses Spielraums bilden auch die Basis für die in der heutigen Besteuerungspraxis bekannten und angewandten Methoden, Ersparnisse bei den einzelnen Steuerarten zu erzielen; darüber hinaus kann die Frage nach den Grundlagen der legalen Steuereinsparungsmöglichkeiten von Bedeutung bei der Suche nach und Beurteilung von realistischen Änderungsvorschlägen zum heutigen Steuersystem sein.

Die Darstellung einzelner Maßnahmen zur Beeinflussung der jeweiligen Steuerschuld und, soweit möglich, die Erfassung ihrer quantitativen Bedeutung, ist die Aufgabe des darauf

¹ F. Mombert, Zur soziologischen und ökonomischen Problematik der modernen Einkommensteuer, "Jbfs", 1964, S. 31, vgl. auch S. 12.

folgenden Kapitels. Dabei soll, entsprechend der im ersten Teil gewählten Definition der Gestaltungsfreiheit, gerade auf diejenigen Steuersparmaßnahmen abgestellt werden, die auf der Ausnutzung der gemeinhin sogenannten Grauzonen, Ermessenspielräume oder loopholes beruhen; demgemäß ist hier auch vermehrt auf diejenige Literatur zurückzugreifen, die sich an den Praktiker mit Ratschlägen zur Steuergestaltung wendet.

Jedoch muß auf die Untersuchung der durch das Steuergefälle zum Ausland ermöglichten Steuervorteile verzichtet werden, um den Rahmen dieser Arbeit nicht zu sprengen.

Hieran schließt sich die Untersuchung der Frage an, wie sich die so festgestellte Besteuerungssituation mit den Grundsätzen gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik verträgt und ob und - gegebenenfalls - welche Veränderungen des heutigen Steuersystems notwendig sind.

II. Grundlagen und Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht

Die Entwicklung unseres Steuersystems ist durch ein bemerkenswertes Wachstum an Umfang und Kompliziertheit gekennzeichnet. Der Gesetzgeber bemüht sich in zunehmendem Maße, die Besonderheiten des jeweiligen Falles bei der Besteuerung zu berücksichtigen, sei es nun in der Absicht, mehr steuerliche Gerechtigkeit zu verwirklichen, sei es wegen des Drucks von Interessengruppen oder aber weil ein immer vielgestaltigeres wirtschaftliches Geschehen ein ebenfalls immer komplizierteres Steuersystem verlangt. Hinzu kommt die Verfolgung außerfiskalischer Ziele mit Hilfe der Besteuerung. Somit sind die Höhe der Steuer und der Zeitpunkt der Steuerzahlung von einem ebenso umfangreichen wie schwer durchschaubaren System von gesetzlichen Einzelregelungen abhängig. Das Ausmaß der heutigen steuerlichen Belastung in Verbindung mit der Vielzahl der gesetzlichen Regelungen legt nun jedem Steuerpflichtigen nahe¹, seine wirtschaftlichen Vorhaben auch unter steuerlichen Gesichtspunkten zu prüfen und - neben der Ausnutzung der ausdrücklichen Wahlrechte - nach Möglichkeit darauf hinzuwirken, daß ein bestimmter Vorgang oder Zustand unter den Gesetzestatbestand subsumiert wird, der die niedrigste erreichbare steuerliche Belastung des zugrundeliegenden wirtschaftlichen Vorgangs nach sich zieht.

1. Zum Begriff der Gestaltungsfreiheit

Die Vielzahl der Möglichkeiten, den Steuerforderungen des Fiskus zu begegnen, läßt sich zunächst danach unterscheiden, ob es sich um von Straf- oder Bußgeldvorschriften bedrohte

¹ Daß dies nicht nur vom Ausmaß der Steuerlast abhängt, bestätigt die folgende Feststellung: "Der Steuerersparnistrieb ist ein elementarer Trieb jedes Steuerpflichtigen, er gehört gewissermaßen zum "Selbsterhaltungstrieb des homo oeconomicus". H.-W. Huber-Krebs, Untersuchung einer Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung des Mißbrauchstatbestandes, "StuW", 1967 I, Sp. 108; vgl. hierzu auch G. Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965, S. 102ff.

Maßnahmen handelt oder nicht. Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten sollen nicht in die Definition von Gestaltungsfreiheit oder Gestaltungsprivileg einbezogen werden. Denn gerade in der Bevorzugung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen durch die von den Steuergesetzen selbst (gewollt oder ungewollt) gewährten Möglichkeiten, die steuerliche Belastung zu mindern, liegt eine erhebliche Gefährdung der Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung, nicht dagegen in einer unterschiedlichen Verteilung der Hinterziehungschancen¹, also der (strafbaren) Zuwiderhandlungen gegen das Gesetz. Steuerhinterziehung als Maßnahme zur Minderung der Steuerlast wird also nicht unter den Begriff der Gestaltungsfreiheit gefaßt, grenzt diese vielmehr ein und wird daher im Abschnitt 3.5. angesprochen werden.

Upmeyer² dagegen faßt unter dem Begriff 'Gestaltungsprivileg' die Gesamtheit aller Manipulationsmöglichkeiten der Besteuerungsgrundlagen und -tatbestände, ausdrücklich auch

¹ Zur Frage der unterschiedlichen Verteilung der Hinterziehungsmöglichkeiten sei lediglich bemerkt, daß hinsichtlich dieser verschiedentlich behaupteten grundsätzlichen Ungleichheit der einzelnen Steuerzahlergruppen doch wohl einige Zweifel angebracht sind; zum einen wegen der Hinterziehungsmöglichkeiten für Arbeitnehmer (z.B. Schwarzarbeit, Zinseinkünfte, km-Pauschale; vgl. H. Steiner, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine weitgehende Durchbrechung in der deutschen Einkommensbesteuerung, Mainz 1954, S. 69); zum anderen auch bezüglich der Größenordnung, sowohl in Relation zum jeweiligen Einkommen als auch hinsichtlich des gesamten von der jeweiligen Steuerzahlergruppe hinterzogenen Betrages (vgl. hierzu auch G. Felix, Besteuerungsnotstand bei den Steuerbürgern?, "Die Steuerberatung", 1976, S. 227f.). Davon abgesehen ist eine ungleiche Verteilung des größtmöglichen Erfolges oder Mißerfolges - die Entdeckungsgefahr wächst zweifellos mit dem hinterzogenen Betrag - der jedem Steuerzahler möglichen Straftat der Hinterziehung wohl kaum ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 99) und keinesfalls eine gesetzliche Ungleichheit vor dem Gesetz (F. Mombert, a.a.O., S. 12 und 31). Vgl. auch K. Koch, Wirtschaftskriminalität und Steuerrecht, Steuer-Kongreß-Report 1973, München 1973, S. 49.

² W. Upmeyer, a.a.O., S. 74.

nicht erlaubte, jedoch nur, sofern diese gefahrlos ermöglicht werden; eine Abgrenzung, die - angewendet auf einzelne Hinterziehungsmöglichkeiten - nur selten zu eindeutigen Zuordnungen führen dürfte.

Die Menge aller denkbaren nicht von Straf- oder Bußgeldvorschriften bedrohten Maßnahmen zur **S t e u e r l a s t - m i n i m i e r u n g** läßt sich zunächst in drei Gruppen gliedern:

- * Die Entscheidung für bestimmte wirtschaftliche Aktivitäten (z.B. Standortwahl unter Berücksichtigung von regional verschiedenen Sonderabschreibungen, Investitionszulagen oder Gewerbesteuerbelastungen)
- * Die Zuordnung einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Form zu einer wirtschaftlichen Aktivität (z.B. Wahl der Rechtsform eines Unternehmens)
- * Die Ausnutzung von Spielräumen, die in den einzelnen Steuergesetzen oder durch die Rechtsprechung gewährt werden (Wahlrechte; z.B. Wahl der Gewinnermittlungsart) oder die sich aus der Verwaltungspraxis ergeben.

Dieckmann dagegen gliedert die "Möglichkeiten einer steuerlich orientierten Einflußnahme auf das betriebliche Geschehen"¹ in "Wahlrechte, bei denen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen mehreren für ihn infrage kommenden Gesetzesalternativen bzw. ihrer Auslegung zubilligen sowie in die Gruppe der Sachverhaltsgestaltungen, bei denen es darauf ankommt, durch zweckgerichtete gezielte Formgebung des Sachverhalts die Voraussetzungen zur Subsumierung unter die vom Steuerpflichtigen gewünschte Gesetzesnorm zu schaffen."²

Demgegenüber soll hier die Ausnutzung spezifisch steuerrechtlicher Spielräume, also die letzte der oben genannten Maßnahmengruppen, jedoch nicht nur die steuerlichen Wahlrechte allein umfassen, da mit dieser Bezeichnung die Vorstellung ausdrücklich eingeräumter Alternativen verbunden ist und andere nicht ausdrücklich genannte Möglichkeiten, etwa

¹ K. Dieckmann, Steuerbilanzpolitik, Wiesbaden 1972, S. 19; ebenso M. Eisenach, Entscheidungsorientierte Steuerplanung, Wiesbaden 1974, S. 98.

² K. Dieckmann, a.a.O., S. 98.

im Besteuerungsverfahren auf Höhe und Zahlungszeitpunkt der Steuern einzuwirken¹, nicht eingeschlossen sind.

Bei der Sachverhaltsgestaltung ist es schon deshalb sinnvoll zu differenzieren zwischen der wirtschaftlichen Aktivität einerseits und der Wahl einer bürgerlich-rechtlichen Form andererseits, weil Gesetz und Rechtsprechung bei der Bestimmung der Grenzen der Gestaltungsfreiheit diese Unterscheidung ebenfalls treffen.

Der Begriff der Gestaltungsfreiheit im engeren Sinne umfaßt nun zunächst nur die zweite Gruppe von Maßnahmen, bezeichnet also die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, seine wirtschaftlichen Verhältnisse bürgerlich-rechtlich so zu gestalten, daß seine Steuerlast in dem von Steuerrecht und Privatrecht gesetzten Rahmen minimiert wird.

Die Einbeziehung der steuerrechtlichen Einflußmöglichkeiten, insbesondere der Wahlrechte, in den Begriff der Gestaltungsfreiheit ist jedoch zweckmäßig², da die Ausnutzung dieser Möglichkeiten vom Vergehen und vom Ergebnis her der Ausnutzung der bürgerlich-rechtlichen Wahlmöglichkeiten gleicht und da in beiden Fällen nicht gewährleistet ist, daß die jeweiligen steuerlichen Ergebnisse mit den Besteuerungsgrundsätzen in Einklang stehen. Hinzu kommt, daß letztlich die steuerliche Anknüpfung an bürgerlich-rechtliche Formen und die daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten auf eine steuerrechtliche Entscheidung zurückgehen.

Die bisher entwickelte Definition der Gestaltungsfreiheit erfaßt jedoch einen Bereich der legalen Steuerersparnis noch nicht, nämlich die Vornahme betriebswirtschaftlich an sich belangloser Modifikationen der wirtschaftlichen Aktivität nur mit dem Ziel der Steuereinsparung, ohne dabei besondere bürgerlich-rechtliche Konstruktionen in Anspruch zu nehmen.

¹ Vgl. unten, III.8.

² Vgl. auch W. Kummer, Steuerliche Wahlrechte, Berlin 1966, S. 2ff.

Derartige als 'Tatsachengestaltung' zu bezeichnende Vorgänge können beispielsweise in der Beeinflussung der Betriebskosten oder in der zeitlichen Verteilung der Neuanschaffungen beim Jahreswechsel bestehen. Auch die Wahl des Zeitpunktes der Rechnungsausstellung ist eher als Maßnahme der Tatsachengestaltung und kaum als bürgerlich-rechtliche Gestaltungsmaßnahme anzusehen.

Die Gestaltungsfreiheit umfaßt daher zunächst die Freiheit zur Gestaltung des Sachverhalts, einmal durch die Wahl bestimmter bürgerlich-rechtlicher Formen, zum andern durch die Möglichkeit marginaler, steuerlich motivierter Veränderungen der wirtschaftlichen Vorgänge und Zustände (Tatsachengestaltung). Darüber hinaus wird auch die Ausnutzung spezifisch steuerrechtlicher Einflußmöglichkeiten, insbesondere der Wahlrechte, zur Gestaltungsfreiheit gezählt. Dieser Begriff umschließt somit alle Möglichkeiten zur Beeinflussung der aus bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen oder Zuständen resultierenden Steuerschuld¹, soweit Straf- oder Bußgeldvorschriften nicht verletzt werden; Gestaltungsfreiheit ist also die Freiheit zur 'Steuergestaltung' im Rahmen einer bestimmten wirtschaftlichen Aktivität.

Nicht unter den Begriff der Gestaltungsfreiheit fallen jedoch diejenigen der spezifisch steuerrechtlichen Möglichkeiten zur Steuerlastminimierung, die der Gesetzgeber zur Förderung der verschiedensten Einzelziele geschaffen hat, so z.B. Sonderabschreibungen wie etwa für Umweltschutzinvestitionen oder Regionalförderungsmaßnahmen wie das Berlinförderungsgesetz. Hier handelt es sich um Steuerbegünstigungen, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten

¹ Im Gegensatz zu dieser weiten Definition wird der Begriff der Gestaltungsfreiheit häufig auch als Möglichkeit zur beliebigen Anwendung zivilrechtlicher Gestaltungsmittel verstanden und dann die Maßgeblichkeit "der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsfreiheit" auch für das Steuerrecht festgestellt. Vgl. etwa H. v. Wallis, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, Handwörterbuch des Steuerrechts, München 1972, S. 214; A. Voß, Gestaltungsmissbrauch und Steuerumgehung, Handwörterbuch des Steuerrechts, München 1972, S. 484; Hartz, Grenzen der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, "DB", 1967, S. 1339.

veranlassen sollen; cum grano salis könnte man von Leistung und Gegenleistung sprechen. Wegen der Voraussetzung einer genau bestimmten Leistung entfällt auf Seiten des Steuerpflichtigen in aller Regel die Möglichkeit zur steuerorientierten Gestaltung im Rahmen einer bestimmten wirtschaftlichen Aktivität, vielmehr werden wirtschaftliche Realleistungen verlangt, von denen man annimmt, daß sie ohne Gegenleistung (Steuerbegünstigung) nicht oder nur im geringeren Umfang zum Zuge kommen würden. Es kann daven ausgegangen werden, daß auf Seiten des Gesetzgebers diese Steuerbegünstigungen als Vorteilszuwendungen erkannt und als zur Erreichung des jeweiligen Ziels angemessen gebilligt werden; im Bereich der Gestaltungsfreiheit hingegen ist es selbst bei ausdrücklich vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechten fraglich, ob die so u.U. gewährten Vorteilszuwendungen an Teilgruppen der Steuerbürger als solche erkannt und gewollt sind.

Die Einbindung der Gestaltungsfreiheit in den Rahmen einer bestimmten wirtschaftlichen Aktivität ist notwendig, um, wie auch von Dieckmann betont wird, den Schluß zu vermeiden, "daß die gesamte Unternehmenspolitik in ihrem eigentlichen Kern Steuerpolitik sei. Zwangsläufig müßte man zu einem solchen Ergebnis dann kommen, wenn man jede Modifizierung der steuerlichen Gesamtbelastung als Kriterium für das Vorhandensein steuerpolitischer Aktivität werten wollte."¹

Das hier angesprochene Problem der Abgrenzung steuerpolitischer Operationen, insbesondere natürlich der Tatsachengestaltung, von den übrigen wirtschaftlichen Maßnahmen wird in der Literatur zum einen dadurch gelöst, daß das zugrundeliegende Motiv einer Handlung als Unterscheidungskriterium herangezogen wird², zum anderen durch die Formulierung des

¹ K. Dieckmann, a.a.O., S. 15.

² So für den Bereich der Bilanzpolitik von U. Harder, Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962, S. 158; vgl. auch K. Dieckmann, a.a.O., S. 19 und S. 26f.

Ziels der Steuergestaltung, nämlich die r e l a t i v e Steuerlastminimierung.¹ Denn "schließlich kann eine minimale Belastung nur in Beziehung zu einem bestimmten Betriebsumfang und einer ausreichenden Betriebsfähigkeit zu einem optimalen Ergebnis führen."²

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat hier für den Bereich der unternehmerischen Steuerplanung die Zielfunktionen 'Gewinnivellierung', 'Steuerbarwertminimierung' und 'Nettogewinnmaximierung' formuliert und erörtert.³ Auf die unterschiedliche Bedeutung dieser Alternativen innerhalb des Ziels der relativen Steuerlastminimierung näher einzugehen⁴, ist nicht erforderlich; es genügt festzustellen, daß der Kreis der denkbaren Steuergestaltungsmaßnahmen eingeschränkt wird durch die übrigen Erfordernisse der Unternehmenspolitik. Es muß somit "von einem bestimmten Niveau unternehmerischer Aktivitäten und erfüllter steuerlicher Tatbestände ausgegangen werden. Insoweit stellt sich nämlich die Steuerbelastung als Datum dar, als der Unternehmenszweck nur unter Inkaufnahme dieser Besteuerung realisiert werden kann. Jenseits dieser Grenze aber muß der Instrumentalcharakter des Steuerrechts ausgenutzt werden, um das Ziel relativer Steuerminimierung zu erreichen."⁵

2. Steuerrecht und Privatrecht

Diejenigen Möglichkeiten zur Minderung der Steuerlast, welche die Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht dem Steuerpflichtigen

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, Steuervorteile durch Steuergestaltung, 3. Aufl., Freiburg 1974, S. 17 und H. Flick, Steuerplanung in der Unternehmung, in: Moderne Steuerprobleme des Unternehmers, "Steuer und Recht", Bd. 15, Herne 1963, S. 48f.

² K. Mellerowicz, Unternehmenspolitik, Bd. III, Freiburg 1964, S. 447f.

³ Vgl. hierzu A. Heigl, Bedingungen der unternehmerischen Steuerplanung, "StuW", 1971, S. 130f.

⁴ Vgl. auch M. Eisenach, a.a.O., S. 21 und S. 258ff. sowie A. Marettek, Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, Freiburg 1971, S. 169f.

⁵ M. Eisenach, a.a.O., S. 111f.

durch die Anerkennung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung gewährt, werden zunächst durch den Spielraum bestimmt, der dem Bürger zur Ausgestaltung seiner wirtschaftlichen Verhaben im Rahmen des Privatrechts offensteht. Dieser Spielraum beruht auf dem Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG), das die Vertragsfreiheit gewährleistet¹, soweit nicht die Rechte Dritter verletzt oder gegen das Sittengesetz verstoßen wird.

Die Beachtung der bürgerlich-rechtlichen² Form bei der steuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts ist nun keineswegs ein allgemeingültiger und unumstrittener Grundsatz; vielmehr unterlagen die Auffassungen von Gesetzgeber, Rechtsprechung und in der steuerrechtlichen Literatur über das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht im Laufe der Zeit erheblichen Veränderungen³.

Bis zum ersten Weltkrieg folgten Steuerverwaltung und Rechtsprechung privatrechtlichen Begriffen und Rechtsformen, so daß von einer "Periode der Unselbständigkeit des Steuerrechts, seiner wesentlichen Abhängigkeit von Zivilrecht"⁴ gesprochen wird. Die veränderten wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse in der Weimarer Republik und insbesondere

¹ Der im bürgerlichen Recht als Unterbegriff der Vertragsfreiheit neben der 'Abschlußfreiheit' stehende Begriff 'Gestaltungsfreiheit' deckt sich natürlich nicht mit dem in dieser Arbeit verwandten Begriff der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht. Vgl. H. Brox, Allgemeines Schuldrecht, 5. Aufl., München 1976, S. 20.

² Obwohl der Begriff des Privatrechts, der ja das bürgerliche Recht mit einschließt - vgl. Enneccerus-Nipperdey, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allgemeiner Teil, Tübingen 1959, S. 2f. -, der hier angemessener wäre, soll in dieser Arbeit - ebenso wie im Gesetz (z.B. § 6 Abs. 1 StAnpG), in Rechtsprechung und Literatur zu diesem Gebiet üblich - auf eine derartige Unterscheidung verzichtet werden.

³ Ein ausführlicher geschichtlicher Überblick findet sich z.B. bei W. Polland, Steuerrecht und Privatrecht - unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Düsseldorf 1960.

⁴ K. Geiler, Steuerrecht und Privatrecht, "StuW", 1927, Sp. 497 (503).

der aufgrund der Kriegsfolgelasten und der Ausweitung der staatlichen Aufgabenbereiche gewaltig gewachsene Finanzbedarf des Staates führten nun in dem Bestreben, Steuerumgehungen zu verhindern, zu einem Prozeß der Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht. Diese Entwicklung, die durch die Verabschiedung der Reichsabgabenerordnung und die Schaffung der Reichsfinanzverwaltung erleichtert wurde, bedeutete eine 'Emanzipation' des Steuerrechts und ermöglichte so erst etwa die Forderung, daß "die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Steuergesetzes ... stets voll verwirklicht werden (sollen), mögen sie sich mit den Regeln des bürgerlichen Rechts decken oder nicht."¹

Nach dem zweiten Weltkrieg hat sich in der Bundesrepublik die Rechtsprechung² zu einer differenzierten Auffassung bekannt, wonach der Grundsatz der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zwar generell wieder anerkannt wird, jedoch in einer Anzahl von Fällen aufgrund von Bestimmungen in einzelnen Steuergesetzen sowie in der Abgabenordnung und im Steueranpassungsgesetz Einschränkungen erfährt.

Im Zuge der Reform der Abgabenordnung ist das Steueranpassungsgesetz durch Art. 96 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EG AO 1977)³ mit Wirkung vom 1.1.77 außer Kraft getreten; die Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes sind jedoch fast vollständig in die neue Abgabenordnung eingearbeitet worden.⁴

¹ RFH-Urteil vom 15.12.1922, I A 20/22, 21/22 und 199/21, Bd. 11, S. 157 (171); der RFH setzt sich in diesem Urteil allerdings durchaus kritisch mit der zitierten Forderung auseinander, nichtsdestoweniger bleibt die Tatsache einer zunehmenden Auseinanderentwicklung beider Rechtsgebiete bestehen bis hin zu einem Zustand der weitgehenden Erfüllung der obigen Forderung während der Zeit des Nationalsozialismus.

² Der BFH betont selbst, daß er im Gegensatz zum RFH eher der Wahl bürgerlich-rechtlicher Gestaltungen zu folgen bereit ist; vgl. BFH-Urteil vom 13.1.1959, I 44/57 U, BStBl 1959 III, S. 197 (198).

³ BGBI I S. 3341 vom 17.12.76.

⁴ Vgl. hierzu H. Hölling und E. Wolf, Die neue Abgabenordnung (AO 1977) in synoptischer Darstellung, Beilage Nr. 13/76 zu "DB", Heft 25/26, S. 23.

2.1. Entwicklung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit bürgerlichen Rechts durch die Rechtsprechung

Die grundsätzliche, wenn auch nicht vorbehaltlose Anerkennung der bürgerlich-rechtlichen Form bei der steuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts ist von BFH und BVerfG formuliert und begründet worden.

Dieser neuerdings sogar als "von der Rechtsprechung wiederholt betonter Primat des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht"¹ bezeichnete Grundsatz verlangt die Anknüpfung der steuerrechtlichen Beurteilung an die von den Beteiligten geschaffenen bürgerlich-rechtlichen Formen: "Die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit darf, wenn nicht eine steuerliche Sondervorschrift eingreift, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der Steuerpflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet werden."²

Notwendiges Teilstück dieser Konzeption ist die generelle steuerliche Anerkennung der Bedeutung von in der übrigen Rechtsordnung verwandten Begriffen. So heißt es in einem BFH-Urteil hierzu: "Das Steuerrecht ist Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung; der Inhalt seiner Rechtsbegriffe muß sich deshalb, soweit nicht das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimmt, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken."³ Und an anderer Stelle: "Bestehen Zweifel bei der Auslegung eines solchen in einem Steuergesetz verwendeten Begriffs, so ist der Begriff grundsätzlich so auszulegen, wie er in der übrigen Rechtsordnung verwandt

¹ BFH-Urteil vom 12.7.1967, I 204/64, BStBl 1967 III, S. 781 (782).

² BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 55/61 U, BStBl 1962 III, S. 310 (311).

³ BFH-Urteil vom 23.7.1957, I 50/55 U, BStBl 1957 III, S. 306.

wird. Das kann aber nur gelten, solange nicht ein gegenteiliger Wille des Steuergesetzgebers klar feststellbar ist."¹

Die Ausnutzung der durch die Anerkennung der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Formen ermöglichten Gestaltungsfreiheit verwirkt der Steuerpflichtige selbst dann nicht, wenn die Wahl seiner Rechtsverhältnisse entscheidend aus Steuerersparnisgründen geschieht. Diese seit Anfang der fünfziger Jahre² vom BFH vertretene und wiederholt betonte Auffassung, die übrigens schon gegen Ende des zweiten Weltkriegs entgegen den damals vorherrschenden Ansichten in der Rechtsprechung des RFH vereinzelt angedeutet wurde³, ist auch vom BVerfG bestätigt worden.⁴

Eine immer wieder betonte Voraussetzung für die Maßgeblichkeit einer steuerlich günstigen bürgerlich-rechtlichen Gestaltung ist allerdings, daß "sie von den Beteiligten ernsthaft gewollt und auch tatsächlich durchgeführt wird"⁵, daß also "die tatsächliche Gestaltung der Dinge mit ihrer formellen Gestaltung übereinstimmt."⁶ Die steuerliche Anerkennung formal-rechtlicher Konstruktionen im luftleeren

¹ BFH-Urteil vom 24.2.1961, VI 84/60 U, BStBl 1961 III, S.188 (190); vgl. auch K. Peter, Zulässige Gestaltung im Steuerrecht, "NWB", 1962, Heft 1, Fach 2 S. 1035 und die dort genannten Urteile. Die folgende Auffassung ist daher wenig überzeugend: "Einen Grundsatz, daß zivilrechtlichen Begriffen im Steuerrecht ihre ursprüngliche Bedeutung beizumessen sei, ist bislang nicht anerkannt worden." H. v. Wallis, Steuerrecht und Privatrecht in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, "NWB", Fach 2 S. 177⁴ (1969 Heft 12); vgl. auch S. 1775.

² BFH-Urteil vom 22.8.1951, IV 246/50 S, BStBl 1961 III, S. 181 (183).

³ Z.B. im RFH-Urteil vom 20.1.1944, III 38/43, RStBl 1944, S. 435 (436).

⁴ BVerfG-Beschluß vom 14.4.1959, 23, 34/57, BStBl 1959 I, S. 204 (207).

⁵ BFH-Urteil vom 18.12.1970, VI R 248/69, BStBl 1971 II, S. 426 (427).

⁶ BFH-Urteil vom 22.8.1951, IV 246/50 S, BStBl 1951 III, S. 181 (183).

Raum, also ohne festen Bezug zum tatsächlichen Geschehen, ist somit aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht abzuleiten.

2.2 Begründung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Wenn Steuern naturgemäß wirtschaftliche Vorgänge und Zustände treffen wollen, so liegt es nahe, im Steuerrecht an bürgerlich-rechtliche Formen anzuknüpfen. Denn "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird ... im allgemeinen durch Teilnahme am bürgerlich-rechtlichen Verkehr in den Formen und mit Hilfe der Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts begründet. Bürgerlich-rechtliche Gestaltungstypen sind in der Regel Ausdruck eines bestimmten wirtschaftlichen Vorgangs oder Zustands".¹

Während etwa bei der Besteuerung des Einkommens des Arbeitnehmers sich die Besteuerungsgrundlage als der ihm zufließende Lohn klar ergibt, ist die Ermittlung des Einkommens eines Unternehmers oder einer Körperschaft so ohne weiteres nicht möglich. Bedient man sich hierbei der Zunahme des Betriebsvermögens zwischen zwei Zeitpunkten, so ist die Beschäftigung mit bürgerlich-rechtlichen Fragen unvermeidlich, da die die Höhe des Vermögens beeinflussenden Positionen wie Forderungen, Befugnisse, bewertbare Potenzen oder Belastungen nur als bürgerlich-rechtliche Formen greifbar und bestimmbar sind. Daher betont auch v. Wallis: "Das Steuerrecht ist mit dem bürgerlichen Recht in mehrfacher Beziehung unlöslich verbunden: Das Steuerrecht knüpft weitgehend an Vorgänge an, die ihre Gestaltung auf zivilrechtlicher Grundlage erhalten. So wird z.B. bei den Besitzsteuern im allgemeinen der Eigentümer als Steuerzahler herangezogen, wodurch die Frage, wer Eigentümer im zivilrechtlichen Sinne ist, relevant wird. Ob eine Gesellschaft besteht und welche

¹ K. Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, "JuS", 1970 Heft 4, S. 150, vgl. auch die dort genannten Beispiele.

Rechtsform sie hat, ist nach bürgerlichem Recht zu entscheiden. Insbesondere die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer und teilweise die Umsatzsteuer knüpfen ihre Steuerfolgen an zivilrechtliche Vorgänge."¹

Darüber hinaus erspart die Übernahme bürgerlich-rechtlicher Begriffe dem Steuergesetzgeber die Bildung eigener steuerlicher Wirtschaftsbegriffe. Eine Alternative bestünde zwar in der Schaffung eines völlig unabhängigen steuerrechtlichen Begriffsystems, doch überträte ein solches Steuerrecht das heutige an Umfang und Unübersichtlichkeit weit.² Daher wird auch in der Rechtsprechung das Bemühen um eine übersichtliche und klare Rechtsordnung häufig als Grund für die Anerkennung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung hervorgehoben.³

Noch vor den Gründen der Klarheit und Einheitlichkeit der Rechtsordnung liegt es nach Auffassung des BVerfG vor allem im Interesse ihrer inneren Autorität, "die Entsprechung von Privat- und Steuerrecht durchgehend zu wahren, also die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten".⁴

Von praktischer Relevanz für den Steuerzahler dagegen ist die folgende vom BFH angeführte Begründung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: "Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung wesentlich

¹ H. v. Wallis, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, a.a.O., S. 214.

² Vgl. auch H. Meilicke, Fünfzig Jahre Kampf des Steuerrechts mit dem Privatrecht, "FR", 1968, S. 430ff., wo anhand einiger Beispielsfälle gezeigt wird, zu welchen rechtlichen Schwierigkeiten und Widersprüchen eine Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht im einzelnen führen kann.

³ Vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.11.1960, I 117/60 S. BStBl 1961 III, S. 183 (184) sowie BFH-Urteil vom 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl 1968 II, S. 152 (159).

⁴ BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, I BvR 845/58, BStBl 1962 I, S. 500 (502).

größere Bedeutung zugemessen, als dies in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der Fall war. Die Änderung der Rechtsprechung diente der Erhöhung der Rechtssicherheit. Sie sollte für den Kaufmann die Möglichkeit schaffen, zuverlässig vorauszuberechnen."¹ Bei der heutigen, auch höchst-richterlich anerkannten "einschneidenden Natur der Steuertarife"² ist im Bereich des Steuerrechts ein gewisses Mindestmaß an "Rechtssicherheit - im Sinne der Vorausberechenbarkeit der Folgen von Rechtshandlungen"³ allerdings eine notwendige Voraussetzung unternehmerischer Planung.

2.3. Zur Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Besteuerungspraxis

Der Grundsatz der Bindung des Steuerrechts an die gewählte bürgerlich-rechtliche Form bringt für den Steuerpflichtigen als Kehrseite der Möglichkeiten zur Minderung der Steuerlast die Gefahr mit sich, sich durch ungeschicktes Vorgehen eine überhöhte Steuerlast aufzubürden: "Hat ein Steuerpflichtiger eine bestimmte zulässige Gestaltung gewählt, die steuerlich nicht die günstigste ist, so kann er nicht verlangen, so gestellt zu werden, als habe er den steuerlich günstigsten Sachverhalt geschaffen."⁴

Diese Gefahr besteht für den gesamten Bereich der Gestaltungsfreiheit; so bedeuten die zahlreicheren Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten, die das seit dem 1. Januar 1968 geltende Umsatzsteuerrecht, verglichen mit dem alten Umsatzsteuergesetz, einräumt, "auch erheblich größere

¹ BFH-Urteil vom 13.1.1959, I 44/57 U, BStBl 1959 III, S. 197 (198).

² BFH-Urteil vom 22.8.1951, IV 246/50 S BStBl 1951 III, S. 181 (182).

³ BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 55/61 U, BStBl 1962 III, S. 310 (311).

⁴ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 3. Aufl., Herne-Berlin 1974; vgl. auch BFH-Urteil vom 13.4.1961, I 222/60 U, BStBl 1961 III, S. 259.

Risiken, insbesondere bei Betriebsprüfungen." ¹ Thiel erwähnt daher auch, er erlebe es in der Praxis immer wieder, "daß steuerunkundige Steuerpflichtige Steuern zu zahlen haben, die bei Wahl einer anderen bürgerlich-rechtlichen Gestaltung hätten vermieden werden können." ²

Da der Maßgeblichkeitsgrundsatz an die Bedingung anknüpft, daß die gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung von den Beteiligten ernsthaft gewollt und auch tatsächlich durchgeführt wird, bedeutet das im Falle zweideutiger Vertragsgestaltung die steuerliche Anerkennung der von den Parteien tatsächlich vorgenommenen Vertragsanwendung. ³ Ferner sind die Finanzgerichte verpflichtet, alle Möglichkeiten der Ermittlung des Sachverhalts auszuschöpfen, also die Vertragsauslegung durch die beteiligten Parteien zu ermitteln, bevor sie selbst Verträge auszulegen beginnen. ⁴ Werden aber andererseits Verpflichtungserklärungen, die noch nicht erfüllt sind, bewußt unklar gestaltet (z.B. Pensionszusagen gegenüber Arbeitnehmern nicht eindeutig erklärt), so muß man sich "auch von den Steuerbehörden diese Unklarheit entgegenhalten lassen." ⁵

Abschließend sei noch erwähnt, daß, wie Spanner anmerkt ⁶, die Rechtsprechung zum Verhältnis Steuerrecht-Privatrecht nicht nur eine Einschränkung des Spielraums der

¹ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 225.

² R. Thiel, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb, 1963/64, S. 193.

³ BFH-Urteil vom 15.2.1963, VI 166/61 U, BStBl 1963 III, S. 239; siehe auch § 41 AO 1977.

⁴ BFH-Urteil vom 21.12.1966, II 149/63, BStBl 1967 III, S. 189.

⁵ BFH-Urteil vom 22.1.1958, I 14/57 S. BStBl 1958 III, S. 186 (191).

⁶ H. Spanner, Zum Verhältnis des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht. In: Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für G. Wacke. Herausgegeben von K. Vogel und K. Tipke, Köln 1972, S. 184.

Finanzverwaltung bedeutet; vielmehr richtet das BVerfG auch an die Adresse des Gesetzgebers den folgenden Bescheid:

"Bestimmt ein Steuergesetz den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, so ist eine Senderregelung, die die benutzte zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbricht, nur dann im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG "sachlich hinreichend gerechtfertigt", wenn sie von überzeugenden Gründen getragen wird; dies gilt vor allem, wenn die Senderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbricht, die deren eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht."¹ In allen Fällen, in denen eine Anknüpfung des Steuerrechts an zivilrechtliche Formen nicht zu vermeiden ist, wird damit auch für den Gesetzgeber der Durchgriff auf den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Vorgang erschwert.

3. Grenzen der Gestaltungsfreiheit

Bekanntlich ist die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit nicht die einzige Möglichkeit des Steuerpflichtigen, den Ansprüchen des Fiskus entgegenzuwirken, auch werden durchaus nicht alle Maßnahmen der Tatsachengestaltung, der bürgerlich-rechtlichen Formenwahl und der Ausnutzung steuerlicher Spielräume als zulässige Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit anerkannt. Es sind daher die verschiedenen Formen der Steuerabwehr zu erläutern und gegenüber der Gestaltungsfreiheit abzugrenzen.² Unter Steuerabwehr oder Steuerwiderstand³ seien

¹ BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BStBl I, S. 500 (502).

² Vgl. das Schaubild auf S. 22. Eine abweichende Terminologie findet sich bei W. Kummer, a.a.O., S. 62ff.

³ Vgl. in diesem Zusammenhang auch G. Schmölders, Finanzpolitik, a.a.O., S. 333f. sowie ders., Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 184f.

hier die Maßnahmen verstanden, mit denen der Steuerpflichtige die ihm aus der Besteuerung erwachsene Belastung zu mindern versuchen kann. Hierzu zählen auch die Steuerüberwälzung sowie die Steuereinholung, die den Ausgleich der erhöhten steuerlichen Belastung durch eine entsprechende Steigerung der wirtschaftlichen Aktivität bezeichnet, und vor allem die hier interessierenden Begriffe der Steuerumgehung, der Steuerausweichung und der Steuervermeidung.¹

Dabei fallen unter die Maßnahmen der Steuerabwehr zunächst die Steuerstraftaten (§§ 369 - 376 AO 77); die in der Praxis bedeutendste dieser Straftaten stellt die Steuerhinterziehung (§ 370 AO 77) dar; von den Steuerordnungswidrigkeiten (§§ 377 - 383 AO 77) sei hier nur die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO 77) genannt.

Maßnahmen der Steuerausweichung durch geschickte Wahl bürgerlich-rechtlicher Formen führen entweder wegen der Anerkennung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur erfolgreichen Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit, also zur Steuerersparnis, oder aber aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder auch aufgrund von Vorschriften aus Einzelsteuergesetzen² und deren Auslegung zur Ablehnung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und damit zur Korrektur der steuerlichen Folgen der vom Steuerpflichtigen gewählten bürgerlich-rechtlichen Form. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung wird auch dann durchbrechen, wenn der Steuerpflichtige durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO 77) die Steuer zu umgehen sucht.

¹ Vgl. hierzu auch H. Paulick, Steuereinsparung und Steuerumgehung, StbJb 1963/64, S. 374.

² Bekanntestes Beispiel ist wohl die Bestimmung über verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 6 KStG a.F.; § 19 KStDV a.F.); vgl. in diesem Zusammenhang auch die Beispiele bei K. Peter, Zulässige Gestaltung im Steuerrecht, a.a.O., S. 1038ff.

Zur Kennzeichnung des Spielraums des Steuerzahlers, durch Ausnutzung bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten Steuern zu sparen, ist also die Frage nach den Kriterien für Ablehnung oder Anerkennung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beantworten. Entsprechendes gilt für die Maßnahmen zur Tatsachengestaltung und deren Anerkennung oder Ablehnung. Bei der Erörterung dieser Kriterien soll darauf abgestellt werden, ob Rechtsprechung und Verwaltung in ausreichendem Maße in der Lage sind, für 'unbillig' gehaltenen Sparmaßnahmen entgegenzutreten.

Steuerabwehr
(St. widerstand)

Steuervergehen
St. ordnungs-
widrigkeit

Steuerausweichung
durch geschickte Wahl
bürgerl.-rechtl. Formen

Steuervermeidung durch
Ausnutzung von Wahlmög-
lichkeiten in St. gesetzten

Steuerausweichung
durch Tatsachenge-
staltungen

Maßgeblichkeitsgrund-
satz abgelehnt wegen

Maßgeblichkeitsgrund-
satz anerkannt

Tatsachenge-
staltung an-
erkannt

Tatsachenge-
staltung ab-
gelehnt

Steuerungsehehung
durch Gestal-
tungsmissbrauch

wirtschaftl.
Betrachtungs-
weise oder
steuerlichen
Einzelvor-
schriften

Bestrafung
Geldbuße

Korrektur der steuer-
lichen Folgen der Aus-
weichungsmaßnahme

erfolgreiche Ausnutzung der Gestal-
tungsfreiheit

Ausnutzung der Gestal-
tungsfreiheit

Korrektur der
steuerlichen
Folgen

(evtl. Zinsgewinne)
(evtl. Zinsgewinne)

(evtl. Zinsgewinne)

Steuerersparnis

3.1. Notwendigkeit der Einschränkung der Gestaltungsfreiheit

Während angeblich ein oft zitierter liberaler Geist¹ das bürgerliche Recht 'durchschwebt', das als Koordinationsrecht die freie Gestaltung von Rechtsverhältnissen durch die Beteiligten in ihrem Interesse gewährleistet, ist das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts dem Gemeinwohl und hier insbesondere dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verpflichtet², der ja einen Ausfluß des Art. 3 GG darstellt³. Dieses Gleichmäßigkeitspostulat verlangt nun nach Auffassung von Becker, dem Schöpfer der Reichsabgabenordnung, "daß ohne Rücksicht auf die von den Beteiligten beliebten Benennungen, Bezeichnungen oder die von ihnen gewählten Formen und Verkleidungen alle Fälle, die ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nach von der Steuer getroffen werden sollen, getroffen werden."⁴

Zwar hat sich diese, den Grundsatz der Maßgeblichkeit rigoros ablehnende Auffassung in solcher Schärfe nicht bis zum heutigen Tage halten können, mag sie auch zur Zeit der Schaffung der Reichsabgabenordnung (1918/19) wegen der teilweise noch begrifflich unvollkommenen und materiell lückenhaften Gesetze⁵ und der damals im Privatrecht noch vorherrschenden Begriffsjurisprudenz⁶ ihre Berechtigung gehabt

¹ Vgl. z.B. H. v. Wallis, Steuerrecht und Privatrecht, a.a.O., S. 1777 oder Spitaler, Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, "DStR", 1962 Heft 2, S. 31.

² Vgl. auch Spitaler, ebenda.

³ BFH-Urteil vom 5.12.1958, VI 296/57 S, BStBl 1959 III, S. 86 (87). Vgl. hierzu auch die Bemerkungen zum Gleichbehandlungsgrundsatz bei C. Flämig, Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz, München 1973, S. 7 - 22.

⁴ E. Becker, AO 1930, S. 32; zitiert nach: H.-W. Huber-Krebs, Kritische Betrachtung der Entwicklung einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht, "StuW", 1967, a.a.O., Sp. 630.

⁵ H.-W. Huber-Krebs, Kritische Betrachtung, a.a.O., Sp. 629.

⁶ Ebenda, Sp. 630.

haben. Jedoch weist die Formulierung auf die Gefahr für die Verwirklichung einer gerechten Besteuerung hin, die eine nur an Rechtseinheit und Privatautonomie orientierte uneingeschränkte Anerkennung der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung mit sich bringt, nämlich die Gefahr der Erleichterung der Steuerumgehung sowie die Gefahr der Begünstigung einer mit dem allgemeinen Gerechtigkeitsgefühl nicht zu vereinbarenden Steuerausweichung in Form eines "Denksports des Überlistens der Steuergesetze".¹

Da aber nun bei der Erzielung von Einnahmen die Beachtung der Grundsätze gleichmäßiger und gerechter Besteuerung unabdingbar ist, muß das Steuerrecht eben diesen besonderen Bedürfnissen Rechnung tragen und gegebenenfalls die Gestaltungsfreiheit im Wege der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes einschränken, wogegen "auch unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung keine verfassungsmäßigen Bedenken bestehen."²

Die Durchbrechung der Bindung des Steuerrechts an das bürgerliche Recht macht das BVerfG, wie immer wieder betont wird, jedoch sowohl für den Gesetzgeber als auch bei der Anwendung der Steuergesetze davon abhängig, daß sachlich gerechtfertigte Gründe dies verlangen: "Es ist auch von der Verfassung her nicht geboten, bei der Anwendung des Steuerrechts Begriffe und Institute stets und ausschließlich entsprechend ihrem bürgerlich-rechtlichen Gehalt auszulegen. Für eine vom Zivilrecht abweichende Beurteilung müssen jedoch sachlich einleuchtende Gründe vorliegen."³ Daß eine entsprechende Einschränkung auch für den Gesetzgeber gilt, geht aus dem schon zitierten BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58⁴, hervor.

¹ A. Spitaler, Steuerumgehung und Rechtsunsicherheit, "BB", 1959, S. 1037.

² BFH-Urteil vom 1.4.1966, VI 26/65, BStBl 1966 III, S. 365 (367) unter Bezugnahme auf das BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, vgl. oben S. 16.

³ BVerfG-Beschluß vom 22.7.1970, 1 BvR 192 285/66, 1 BvR 445/67, 1 BvR 192/69, BStBl 1970 II, S. 652 (656).

⁴ Siehe oben, S. 16.

Die Ursache für die Notwendigkeit einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ergibt sich letztlich daraus, daß eben höchstens in der Regel und nicht in allen Fällen bürgerlich-rechtliche Gestaltungstypen Ausdruck eines bestimmten wirtschaftlichen Vorgangs oder Zustands sind.¹ Birgelen geht (für die Schweiz) noch weiter: "Wirtschaftlicher Sachverhalt und Rechtsform entsprechen sich in großem Umfang nicht mehr."² Dem kann m.E. auch für die Bundesrepublik zugestimmt werden.

Nach Meinung Tipkes zum letztgenannten BVerfG-Urteil ist dieses mit folgendem Akzent versehen: "Gerade wenn Gleichheit nicht bloß formal, sondern auch inhaltlich zu verstehen ist, kann es erforderlich sein, die prinzipielle Anknüpfung an die Formen der bürgerlich-rechtlichen Ordnung zu durchbrechen."³ Andererseits bemerkt Blencke: "Wenn aber ein Steuerpflichtiger seine Dinge kraft bürgerlichen Rechts anders gestaltet als ein anderer bei gleicher Ausgangsbasis und er damit alle Konsequenzen (auch etwaige ungünstige) auf sich nimmt, dann sind schon die Sachverhalte bei diesen beiden Steuerpflichtigen oft nicht die gleichen, und es entfällt damit oftmals bereits aus diesem Grunde die Möglichkeit zur Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes."⁴

Die differierende Akzentsetzung der Autoren bei der Frage der Abwägung zwischen dem Grundsatz der Besteuerungsgerechtigkeit einerseits und der Einheit der Rechtsordnung und der Privatautonomie andererseits läßt die Schwierigkeiten ahnen, die dem Gesetzgeber und der Rechtsprechung bei dem Versuch entgegenstehen, eine Grenze zwischen der zulässigen Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit und den im Ergebnis zu

¹ Vgl. oben, S. 15.

² E. Birgelen, Die Beeinträchtigung der handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Steuerrecht, Zürich 1970, S. 59.

³ K. Tipke, a.a.O., S. 149,

⁴ H. Blencke, a.a.O., S. 27.

korrigierenden Maßnahmen der Steuerausweichung zu ziehen. Zwar sind der Rechtsprechung für diese Aufgabe die entsprechenden Generalklauseln des StAnpG (bzw. der AO 77) vorgegeben, jedoch obliegt es ihr, diese so zu konkretisieren¹, daß dabei die vom BFH selbst geforderte Rechtssicherheit im Sinne der Vorausberechenbarkeit der Folgen von Rechtshandlungen² gewährleistet bleibt. Zu diesem Zweck hat die Rechtsprechung eine Reihe von Grundsätzen entwickelt, die bei der Lösung der Frage zu Rate zu ziehen sind, ob eine bestimmte Maßnahme noch eine zulässige Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit darstellt oder aber aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder wegen Gestaltungsmissbrauch abzulehnen ist.

Während § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG (Gestaltungsmissbrauch) mit nur geringfügigen Änderungen als § 42 in die AO 77 übernommen wurde, hat § 1 StAnpG (wirtschaftliche Betrachtungsweise) keine Aufnahme gefunden. Begründet wird dieser Verzicht mit der Auffassung, daß es sich bei § 1 Abs. 2 StAnpG letztlich um allgemein geltende Auslegungsregeln handelt, die im Steuerrecht ebensowenig der Kodifikation bedürfen wie im übrigen Recht.³ Somit kann davon ausgegangen werden, daß der Wegfall des § 1 Abs. 2 StAnpG zu keiner Änderung der Rechtsprechungspraxis führen wird. Es ergibt sich daher die Notwendigkeit, sich trotz der AO-Reform mit der Rechtsprechung zu § 1 Abs. 2 und § 6 StAnpG auseinanderzusetzen; die hier entwickelten Grundsätze werden ihre Bedeutung zum überwiegenden Teil oder sogar vollständig auch in der

¹ Vgl. BFH-Urteil vom 17.5.1952, I 4/42 U, BStBl 1952 III, S. 208 (212).

² Vgl. oben S. 17.

³ Vgl. hierzu die Begründung des Regierungsentwurfs einer Abgabenordnung (AO 1974), Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 99f. sowie den Bericht des Finanzausschusses hierzu, Bundestagsdrucksache 7/4292, S. 15f.

Zukunft behalten. Ob wegen des Wegfalls des § 1 Abs. 3 StAnpG Änderungen der Rechtsprechung zu verzeichnen sein werden, erscheint zumindest zweifelhaft¹; eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung zu dieser Vorschrift ist demnach ebenfalls unausweichlich.

3.2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grenzlinie

Die kodifizierte Rechtsgrundlage für eine besondere wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht fand sich vor Inkrafttreten der AO 77 im Steueranpassungsgesetz. Demnach waren gemäß § 1 Abs. 2 StAnpG bei der Auslegung von Steuergesetzen die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Entsprechendes sollte gemäß Abs. 3 für die Beurteilung von Tatbeständen (gemeint: Sachverhalten) gelten.

Eine ähnlich lautende Vorschrift existierte schon in der Reichsabgabenordnung von 1919 (§ 4 RAO a.F.), allerdings ohne den ausdrücklichen Hinweis auf ihre Bedeutung für die Beurteilung von Tatbeständen. Am 16.10.1934 erschien dann das StAnpG, das die Anpassung der Besteuerung an die veränderten Verhältnisse nach der nationalsozialistischen Machtergreifung zum Ziel hatte und das die Vorschrift in ihrer bis zum 31.12.76 gültigen Form aufstellte, wenn man von Absatz 1 absieht, gemäß dem Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen seien.²

Wenn auch im Wortlaut des § 1 StAnpG von wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht die Rede ist und im Schrifttum die Verwendung dieses Begriffs zu Recht verschiedentlich

¹ Vgl. unten, S. 45.

² Zur Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise während der Weimarer Republik und des Dritten Reiches vgl. W. Polland, a.a.O., S. 23 - 27 und G. Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, München und Berlin 1966, S. 38 - 44; vgl. auch A. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb 1962/63, S. 405ff.

kritisiert wird¹, so kann doch nicht darüber hinweggegangen werden, "daß der Ausdruck 'wirtschaftliche Betrachtungsweise' bzw. der Ausdruck 'im Steuerrecht gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise' sich so eingebürgert haben, daß man sie nicht mehr ausschalten kann."²

3.2.1. Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Nachdem während des Nationalsozialismus die wirtschaftliche Betrachtungsweise "zur Zurückdrängung der bürgerlich-rechtlichen Rechtsform gegenüber weltanschaulich-politischen und wirtschaftlich-fiskalischen Erwägungen"³ diente und "fast stets nur zu Steuerverschärfungen"³ führte, hat sich auch hier nach dem Krieg ein grundsätzlicher Wandel ergeben, der nicht zuletzt vom BVerfG geprägt worden ist.

So stellt das BVerfG fest: "Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat ihren Platz dort, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nennt, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meint; an diese rechtlichen Wirkungen und die dadurch herbeigeführten wirtschaftlichen Ergebnisse im Bereich der Steuerpflichtigen hat dann die Besteuerung anzuknüpfen. Doch darf die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu verleiten, die rechtliche Methode durch außerrechtliche Gesichtspunkte und Begriffe aufzulösen."⁴

¹ Vgl. z.B. G. Wacke, a.a.O., S. 38 oder den Hinweis von Körner, daß der Begriff 'wirtschaftliche Betrachtungsweise' zur ihn abqualifizierenden Gegenüberstellung mit dem Begriff 'rechtliche Betrachtungsweise' provoziere; W. Körner, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht, "BB", 1974 Heft 18, S. 787. An anderer Stelle wird der Verdacht einer gewissen Nähe zur 'fiskalischen Betrachtungsweise' gehegt, vgl. H. Spanner, a.a.O., S. 182.

² H. Blencke, a.a.O., S. 113.

³ G. Wacke, a.a.O., S. 73.

⁴ BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BStBl 1962 I, S. 506.

Auch der BFH betont, daß bei "Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die von den Beteiligten geschaffene bürgerlich-rechtliche Rechtslage nur unter besonderen Voraussetzungen nicht zugrunde gelegt werden darf."¹

Um diese besonderen Voraussetzungen genauer zu erfassen, soll zunächst auf die Bedeutung, die der BFH der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Auslegung von Steuergesetzen beimißt, eingegangen werden.

3.2.1.1. § 1 Abs. 2 StAnpG

Bei der Auslegung der Steuergesetze soll laut § 1 Abs. 2 StAnpG (bzw. ab 1.1.77 aufgrund allgemeiner Auslegungsregeln) unter anderem auch ihre wirtschaftliche Bedeutung berücksichtigt werden². Es ist daher Wackes Hinweis richtig, daß die 'wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze' nur einer von vier Gesichtspunkten ist und erst an dritter Stelle im Gesetz genannt wird und daß das 'Berücksichtigen' - auch nach Auffassung des BVerfG - anzusehen ist als "ein zurückhaltender Begriff, im Sinne einer bloßen Empfehlung, die in jedem Falle erheblich weniger verlangt, als mit den Worten 'Beachtung' ausgedrückt wäre".³

Dennoch darf die überragende Rolle gerade dieses bei der Auslegung von Steuergesetzen zu beachtenden Gesichtspunktes nicht übersehen werden, da, wie Barske⁴ es formuliert, die Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge und Zustände durch die Steuergesetze "in der Natur der Sache" liegt.

Deutlicher noch bemerkt für die Besteuerung des Einkommens der ESt-Kommentar Herrmann-Heuer: "Der Zweck des EStG

¹ BFH-Urteil vom 15.2.1963, VI 166/61 U, BStBl 1963 III, S. 239 (240).

² Vgl. oben, S. 27.

³ G. Wacke, a.a.O., S. 38.

⁴ K. Barske, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, "NWb", Fach 2, S. 2245 (1971 Heft 47); vgl. auch oben, S. 24.

(abgesehen von den wirtschafts- und sozialpolitischen Bestimmungen), die Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (nicht ihrer rechtlichen Befugnisse) zu Geldleistungen für die Allgemeinheit heranzuziehen ..., verlangt, daß derjenige Sachverhalt mit einer Steuer belastet wird, auf den wirtschaftlich der Tatbestand zutrifft, an den das Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft".¹

Wenn daher § 1 Abs. 2 StAnpG als Auslegungsregel dazu beitragen soll, gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch steuerlich gleichmäßig zu erfassen, ohne daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung für das Steuerrecht sich in nichts auflöst, so ist allerdings ein prinzipiell zurückhaltender Umgang mit dieser Vorschrift erforderlich², und zwar insbesondere dann, wenn sie eine Verschärfung der Besteuerung zur Folge hat.³

Eine abweichende Interpretation von auch im Steuerrecht verwandten bürgerlich-rechtlichen Begriffen "kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn die bürgerlich-rechtliche Begriffsbestimmung zu einem steuerlich unsinnigen Ergebnis führen würde".⁴

Ob nun ein steuerlich unsinniges Ergebnis vorliegt, läßt sich nur unter Beachtung von Sinn und Zweck des jeweils in Frage kommenden Steuergesetzes beurteilen. So ist, wie der BFH feststellt, "eine dem Sinn und Zweck des Gesetzes

¹ Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln 1975, Anm. 40 zu § 2 EStG.

² Vgl. auch BFH-Urteil vom 17.10.1958, V 5/58 U, BStBl 1958 III, S. 475, wo dies für das Gebiet der Umsatzsteuer ausdrücklich gefordert wird.

³ Vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1962, VI 41/61 U, BStBl 1962 III, S. 187 (188).

⁴ BFH-Urteil vom 5.12.1961, I 106/60 U, BStBl 1952 III, S. 53; vgl. auch BFH-Urteil vom 10.2.1953, I 43/524, BStBl 1953 III, S. 102 (104).

widersprechende formale Rechtsanwendung"¹ als unvereinbar mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts abzulehnen.

Diese Orientierung am Gesetzeszweck kann nicht nur, wie im letztgenannten Urteil, zu einer vom bürgerlich-rechtlichen Begriff abweichenden Begriffsauslegung führen, sondern auch zu einer Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut; denn es ist "gegenüber einem an sich klaren Wortlaut eines Gesetzes dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung Geltung zu verschaffen ..., wenn diese e r k e n n b a r eine vom an sich klaren Wortlaut abweichende Auslegung verlangen".² Der BFH beruft sich an dieser Stelle auf die vom BGH³ aufgestellte Regel, wonach höher als der Wortlaut des Gesetzes stets sein Zweck und Sinn stehe. "Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist der in dieser zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt."⁴

Wie Barske zutreffend bemerkt, zeigt allerdings der Vorbehalt der Erkennbarkeit⁵ an, daß jede Abweichung vom an sich klaren Wortlaut nur zu rechtfertigen ist, wenn Gründe für

¹ BFH-Urteil vom 13.12.1961, VI 133/60 U, BStBl 1962 III, S. 127 (128).

² BFH-Urteil vom 16.4.1953, IV 206/52 U, BStBl 1953 III, S. 166 (167); vgl. auch BFH-Urteil vom 2.9.1954, IV 561/53 U, BStBl 1954 III, S. 302 und BFH-Urteil vom 23.7.1957, I 50/55 U, BStBl 1957 III, S. 306.

³ BGH-Urteil vom 23.5.1951, II ZR 126/50, "BB", 1951 Heft 20, S. 542 (543).

⁴ BVerfG-Urteil vom 21.5.1952, 2 BvR 2/52, BVerfGE Bd. 1, S. 299. Das BVerfG spricht hier von 'objektivierten Willen' des Gesetzgebers. Vgl. auch A. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, a.a.O., S. 407 Ziff. d).

⁵ Vgl. auch BFH-Urteil vom 23.7.1957, I 50/55 U, BStBl 1957 III, S. 306.

die Annahme bestehen, daß die Abweichung mit dem Willen des Gesetzgebers in Einklang steht.¹ Eine Auslegung gegen den klaren unzweideutigen und vom Gesetzgeber auch s o g e - w o l l t e n Wortlaut des Gesetzes² hält der BFH für untragbar, auch wenn das Gericht eine bestehende gesetzliche Regelung nicht als die zweckmäßigste oder gerechteste ansieht oder sie wegen der weitergeschrittenen Entwicklung der Verhältnisse³ für nicht mehr opportun hält.⁴ Die Steuergerichte sind nicht berechtigt, als "Obergesetzgeber"⁵ "durch Auslegung der Grundrechte in den Bereich des politischen Ermessens der Gesetzgebung einzugreifen."⁵ § 1 Abs. 2 StAnpG darf nicht zu einer Ausweitung des Steuertatbestandes durch den Auslegenden führen. "Es ist dem Gesetzgeber vorbehalten, den Kreis der steuerbaren Tatbestände zu bestimmen."⁶

Der Blick auf die Rechtsprechung zur Auslegungsregel des § 1 Abs. 2 StAnpG hat gezeigt, daß diese nur zum Zuge kommt, wenn Gründe für die Annahme bestehen, daß anders, also bei unveränderter Übernahme bürgerlich-rechtlicher Begriffe

¹ K. Barske, a.a.O., S. 2248.

² BFH-Urteil vom 16.4.1953, IV 206/52 U, BStBl 1953 III, S. 166 (167). Vgl. in diesem Zusammenhang auch H. Beisse, Grenzen der Gesetzesauslegung im Steuerrecht, "DStR", 1976, S. 176f.

³ Vgl. auch den Wortlaut von § 1 Abs. 2 StAnpG, oben S. 27.

⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 1.8.1958, VI 13/57 U, BStBl 1958 III, S. 391 (392), vom 28.8.1959, VI 111/58 U, BStBl 1959 III, S. 449 (450), sowie vom 5.1.1961, I 106/60 U.

⁵ BFH-Urteil vom 21.8.1959, IV 289-290/58 U, BStBl 1959 III, S. 409 (410).

⁶ BFH-Urteil vom 28.11.1967, II 110/62, BStBl 1968 II, S. 216 (217); vgl. hierzu das in diesem Urteil zugrundegelegte BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, BVerfG 13, 318 (328).

oder bei wörtlicher Auslegung des Steuergesetzes, dem Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht entsprechen werden kann. In solchen Fällen steht dann der Durchsetzung des Sinns und Zwecks des Gesetzes kein Hindernis entgegen.

Es läßt sich daher "die Frage, ob und inwieweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einer abweichenden Auslegung der aus dem bürgerlichen Recht in das Steuerrecht übernommenen Begriffe zwingt, nicht für alle Steuern einheitlich beantworten. Es muß vielmehr von Fall zu Fall, d.h. nach dem anzuwendenden Steuergesetz, geprüft werden, ob es sich um eine bewußte Anknüpfung an das bürgerliche Recht handelt."¹

Hauptproblem für die Frage der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungsregel bildet also die Ermittlung des Sinns und Zwecks des anzuwendenden Steuergesetzes unter Bezugnahme auf den jeweiligen Sachverhalt, also letztlich die Entscheidung, ob das bei wörtlicher oder am bürgerlichen Recht orientierter Auslegung zustande kommende steuerliche Ergebnis mit Sinn und Zweck des Gesetzes zu vereinbaren ist. Es ist daher Hoffmann unverändert zuzustimmen, der schon vor 30 Jahren hervorgehoben hat, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise "sich erheblich auf das persönliche Empfinden gründet."² Die genannten Anwendungsgrundsätze gewähren damit der Rechtsprechung und der sich darauf stützenden Verwaltung in jedem einzelnen Fall einen relativ breiten Ermessungsspielraum.

¹ K. Barske, a.a.O., S. 2249.

² F. Hoffmann, Erläuterungen zur Rechtsprechung, "StuW", 1947, Sp. 410.

3.2.1.2. § 1 Abs. 3 StAnpG

Gemäß § 1 Abs. 3 StAnpG¹ gelten für die Beurteilung von Tatbeständen (Sachverhalten) die Grundsätze, die auch bei der Auslegung von Steuergesetzen zu berücksichtigen sind, entsprechend. Es sind daher "im Steuerrecht bei der Beurteilung eines Sachverhaltes der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen Die steuerrechtliche Würdigung eines Sachverhalts darf also nicht im äußeren Bild oder an der Bezeichnung haften bleiben, die die Beteiligten bürgerlich-rechtlich wählen, sondern es ist der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu erfassen und festzustellen, ob die bürgerlich-rechtliche Bezeichnung das von den Beteiligten Gewollte und wirtschaftlich Angestrebte zutreffend wiedergibt."² "Die Tatbestandsbeurteilung ist das Mittel, um hinter der äußeren Form den für die Rechtsanwendung erheblichen Kern zu ermitteln."³

§ 1 Abs. 3 StAnpG verlangt aber laut BFH-Rechtsprechung nicht nur, eine unangemessene bürgerlich-rechtliche Form zu übergehen, sondern auch eine Überprüfung und Bewertung der einzelnen Komponenten des zugrundeliegenden wirtschaftlichen Vorgangs selbst. Denn "auch der Tatbestand muß steuerlich auf seine wirtschaftliche Bedeutung hin untersucht werden, wobei ein Nichtfesthalten an der starren Tatbestandsmäßigkeit dann geboten ist, wenn andernfalls sich dem Steuerpflichtigen ein Weg bieten würde, durch wirtschaftlich belanglose Veränderungen des Tatbestands einen wirtschaftlichen Erfolg unter Vermeidung der Steuerpflicht zu erreichen, der ohne jede unbedeutende Veränderungen bei gleicher wirtschaftlicher Bedeutung des Vorgangs die Steuer auslösen würde."⁴

¹ Auch hier wird also zunächst von der bis zum 31.12.76 geltenden Rechtslage ausgegangen; vgl. jedoch die Bemerkungen am Ende von Kap. 3.2.2.

² BFH-Urteil vom 30.7.1965, VI 288/63 U, BStBl 1965 III, S. 613 (614).

³ BFH-Urteil vom 8.1.1963, I 268/61 U, BStBl 1963 III, S. 183.

⁴ BFH-Urteil vom 30.9.1954, V 18/54 U, BStBl 1954 III, S. 355 (356), vgl. auch BFH-Urteil vom 31.12.1957, I 231/56 S, BStBl III, S.27 (30).

Damit hat der BFH die Möglichkeit geschaffen, mit Hilfe des § 1 Abs. 3 StAnpG auch Versuchen entgegenzutreten, die durch geschickte Tatsachengestaltung Steuerersparnisse erzielen wollen.

Ebenso wie bei der Anwendung des § 1 Abs. 2 StAnpG bilden auch bei der Beurteilung von Sachverhalten, also der Entscheidung, was belanglose Veränderung oder nicht angemessene bürgerlich-rechtliche Form und was der wirkliche wirtschaftliche Kern ist, der Sinn und der Zweck des jeweils in Frage kommenden Steuergesetzes einen zentralen Orientierungsmaßstab: "Bei der Prüfung, ob äußere Form und wirklicher (wirtschaftlicher) Wille im steuerrechtlichen Sinne tatsächlich voneinander abweichen, (ist) darauf abzustellen, in welcher Art und Weise die rechtlich oder wirtschaftlich erheblichen Vorgänge durch die Tatbestände der jeweils maßgebenden Einzelsteuergesetze erfaßt werden sollen."¹

An anderer Stelle jedoch beruft sich der BFH bei der Beurteilung der äußeren Form und der ihr zugrunde liegenden Vorgänge und Zustände ohne direkten Bezug auf das betreffende Gesetz auf den Grundsatz, daß wirtschaftlich gleiche oder ähnliche Sachverhalte steuerlich gleich zu behandeln seien.² Hier wird also aus dem Sachverhalt selbst heraus entschieden, was unangemessener oder unmaßgeblicher Bestandteil, was wirklicher wirtschaftlicher Kern ist. Der BFH geht also hier davon aus, "daß sich der wirtschaftliche Gehalt als die hinter der Form stehende Wirklichkeit näherem Hinsehen von selbst erschließt."³

¹ BFH-Urteil vom 21.3.1968, II 35/64, BFHE, Bd. 92, S. 245 (246); vgl. auch BFH-Urteil vom 17.5.1952, I 4/42 U, BStBl 1952 III, S. 208 (212), wo mit dem Grundgedanken des EStG, der Verteilung der Lasten des Staates auf die Schultern der Staatsbürger nach ihrer Leistungsfähigkeit argumentiert wird und wo es dann weiter heißt: "Die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden durch die Grundgedanken der Gesetze bestimmt."

² Vgl. BFH-Urteil vom 30.9.1954, a.a.O., BFH-Urteil vom 22.1.1960, V 52/56 S, BStBl 1960 III, S. 111 (113) und BFH-Urteil vom 10.1.1962, II 13/61 U, BStBl 1962 III, S. 133.

³ H.-J. Brandt, Die "Beurteilung von Tatbeständen" im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes, Hamburg 1967, S. 75.

Bei der Beurteilung von Sachverhalten beruft sich der BFH jedoch nicht allein auf den Grundsatz gleicher steuerlicher Behandlung gleicher oder ähnlicher wirtschaftlicher Sachverhalte, sondern bisweilen auch auf Lebenserfahrung und Üblichkeit.¹

Natürlich sind auch bei der Beurteilung von Sachverhalten der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gezogen. Neben dem schon genannten Verbot, "die rechtliche Methode durch außerrechtliche Gesichtspunkte und Begriffe aufzulösen"², und dem Erfordernis sachlich einleuchtender Begründung einer vom Zivilrecht abweichenden Beurteilung³ ist bei der Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG eine Umbiegung des Sachverhalts derart, daß das vom Steuerpflichtigen Gewollte einfach umgedeutet wird, nicht statthaft.⁴

So weisen auch Herrmann-Heuer unter Bezugnahme auf ein BFH-Urteil darauf hin, daß etwa "ein klares bürgerlich-rechtliches Darlehnsverhältnis nicht aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in eine Beteiligung umgedeutet werden (darf), auch wenn zum Beispiel der Ehemann durch sein fast das gesamte Betriebskapital der Ehefrau bildendes Darlehn den Betrieb der Ehefrau beherrscht: "Derartige rechtliche Fiktionen aufgrund von Unterstellungen und Vermutungen hinsichtlich der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse sind im Steuerrecht ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage genauso unzulässig wie in anderen Rechtsgebieten."⁵

¹ Z.B. im BFH-Urteil vom 25.9.1956, I 94/56 U, BStBl 1956 III, S. 341 (342).

² BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, vgl. oben, S. 29.

³ BVerfG-Beschluß vom 22.7.1970, 1 BvR 285/66, 1 BvR 445/67, 1 BvR 192/69, BStBl 1970 II, S. 652 (656).

⁴ Vgl. K. Barske, a.a.O., S. 2251.

⁵ Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 50 zu § 2 EStG. Zitiert wird das BFH-Urteil vom 5.7.1962, IV 60/59, StRK EStG (1957) § 26 d R. 5. In Übereinstimmung mit Littmann, "FR" 1962, S. 67.

In einem anderen Urteil äußert sich der BFH hierzu wie folgt: "Es ist richtig, daß eine sachgerechte Auslegung der Steuergesetze im bestimmten Umfang nicht an einer wirtschaftlichen und typisierenden Betrachtung der Tatbestände vorbeigehen kann. Das darf aber nicht dazu führen, bedeutsame Besonderheiten jedes einzelnen Steuerfalls, vor allem eine ernsthafte bürgerlich-rechtliche Gestaltung durch die Beteiligten, beiseite zu schieben und statt dessen einen Sachverhalt zu fingieren, den die Beteiligten nicht geschaffen haben."¹

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise findet daher dann ihre Grenze, wenn in rechtlich zulässiger Weise eine Gestaltung gewählt und ernstlich durchgeführt wird, "die in ihren rechtlichen Folgerungen auch erhebliche wirtschaftliche Unterschiede ... nach sich zieht. Solchenfalls handelt es sich nicht um wirtschaftlich belanglose Modalitäten."² Lediglich "wenn also die Gestaltung durch den Steuerpflichtigen nur formaler Natur ist und den (vom Gesetz erfaßten) wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht wird, ist für eine andere (von der gewählten Gestaltung abweichende; d. Verf.) Beurteilung Raum."³

Auch bei der Beurteilung von Sachverhalten haben Verwaltung und Rechtsprechung somit einen breiten Ermessensspielraum zur Zurückweisung von Maßnahmen der Steuergestaltung durch den Besteuernden, die darauf abzielen, den wirklichen, vom Steuergesetz gemeinten wirtschaftlichen Kern eines Sachverhalts der Besteuerung zu entziehen.

¹ BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 55/61, BStBl 1962 III, S. 310 (312); vgl. auch BFH-Urteil vom 10.7.1974, I R 187/72, "DB", 1974, S. 2088.

² BFH-Urteil vom 6.3.1952, IV 329/51 S, BStBl 1952 III, S. 114.

³ K. Barske, a.a.O., S. 2251.

3.2.2 Meinungen im Schrifttum zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht und seine Anwendung in der Rechtsprechung sind bis heute Gegenstand einer lebhaften Diskussion, in der sich insbesondere bei der Beurteilung der Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG durch den BFH die unterschiedlichsten Auffassungen gegenüberstehen.

Bei der Kommentierung der Auslegungsregel des § 1 Abs. 2 StAnpG herrscht vergleichsweise noch Einmütigkeit vor. Zwar meint Spanner, daß diese Vorschrift für eine erhebliche Rechtsunsicherheit Sorge¹, und schlägt vor, auf sie ganz zu verzichten und sich auf § 6 StAnpG (Gestaltungsmißbrauch) und § 133 BGB zu beschränken.² Da jedoch verschiedentlich die Meinung vertreten wird, daß auch Steuergesetze eine Willenserklärung darstellen, auf die dann der Rechtsgedanke des § 133 BGB angewandt werden kann³, andererseits für die Anwendung der Auslegungsregel des § 1 Abs. 2 StAnpG der Sinn und Zweck des jeweiligen Gesetzes - mit anderen Worten der objektivierte Wille des Gesetzgebers⁴ - das ausschlaggebende Kriterium bildet, liegt die Schlußfolgerung nahe, daß § 1 Abs. 2 nur eine inhaltliche Konkretisierung allgemeiner Gesetzesauslegungsregeln bildet: "Der § 1 StAnpG schafft hier nicht neues Recht, sondern bringt vielmehr selbstverständliches Recht zu Bewußtsein."⁵

¹ Vgl. H. Spanner, a.a.O., S. 182.

² H. Spanner, a.a.O., S. 192.

³ Vgl. Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., § 51 III, S. 320 sowie BFH-Bescheid vom 5.2.1953 und Urteil vom 16.4.1953, IV 206/52 U, BStBl 1953 III, S. 166 (167).

⁴ BVerfG-Urteil vom 21.4.1952, 2 BvH 2/52, BVerfG E Bd. 1, S. 299 (312).

⁵ H.-W. Huber-Krebs, Wirtschaftliche Betrachtungsweise zwischen Steuerrecht und Privatrecht, "StuW", 1967, Sp. 489; vgl. auch R. Thiel, a.a.O., S. 182.

Es kann daher Spanner insoweit zugestimmt werden, daß auf § 1 Abs. 2 StAnpG ohne weiteres, d.h. ohne, daß sich daraus Veränderungen der Rechtslage ergäben, verzichtet werden kann.

Dieser Auffassung hat sich auch der Gesetzgeber angeschlossen. Während § 3 Abs. 2 des Regierungsentwurfs einer Abgabenordnung (AO 1974)¹ noch eine § 1 Abs. 2 StAnpG entsprechende Vorschrift aufstellte (lediglich auf eine Berücksichtigung der 'Volksanschauung' wurde verzichtet), findet sich in der endgültigen Fassung (AO 1977) keine Auslegungsregel mehr, die die besondere Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Steuerrecht betont. Zwar wurde auch in der Begründung des Regierungsentwurfs der AO 1974 der Auffassung, § 1 Abs. 2 StAnpG gebe nur das wieder, was auch ohne diese Vorschrift auf allen Rechtsgebieten zu beachten sei², nicht widersprochen, doch hielt man eben die besondere Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht für hervorhebenswert und meinte darüber hinaus verhindern zu sollen, daß durch die Nichtaufnahme dieser Auslegungsregel möglicherweise irrige Auffassungen entstünden.² Demgegenüber heißt es im Bericht des Finanzausschusses hierzu: "Der Ausschuß hält den im Entwurf vorgesehenen Absatz 2, der einige wichtige Auslegungsregeln zusammenfaßt, für entbehrlich und hat ihn deshalb gestrichen. Das bedeutet jedoch nicht, daß diese Auslegungsregeln zukünftig nicht mehr gelten sollen. Der Ausschuß ist vielmehr der Auffassung, daß es sich hier um allgemein geltende Auslegungsregeln handelt, die im Steuerrecht ebenso wenig der Kodifikation bedürfen wie im übrigen Recht."³

Die Begründung des Regierungsentwurfs und der Bericht des Finanzausschusses zeigen, daß mit einiger Sicherheit davon ausgegangen werden kann, daß die Nichtaufnahme des § 1

¹ Bundestagsdrucksache VI/1982.

² Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 99f.

³ Bundestagsdrucksache 7/4292, S. 15.

Abs. 2 StAnpG in die AO 77 zu keiner Änderung der bisherigen Rechtsprechungspraxis in diesem Punkt führen wird.

Wenn Spanner nun ferner den Vorwurf erhebt, § 1 Abs. 2 StAnpG Sorge für eine erhebliche Rechtsunsicherheit¹, kann sich dieser Vorwurf höchstens dagegen richten, daß es Gesetzgeber und Rechtsprechung versäumt haben, die Anwendungsgrundsätze für § 1 Abs. 2 StAnpG präziser zu fassen. Es muß jedoch die Frage gestellt werden, ob eine derartige Präzisierung letztlich erstrebenswert ist. Denn die wohl unbestrittene Stärke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungsregel liegt ja gerade in der Möglichkeit elastischer Reaktion auf die Vielzahl nicht vorhersehbarer Maßnahmen der Steuergestaltung, die ohne diese Auslegungsregel - kodifiziert oder nicht - zu Besteuerungsergebnissen führen würden, die Sinn und Zweck des jeweiligen Steuergesetzes zuwiderliefen. Dem steht auch nicht entgegen, daß die Rechtsprechung den Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise häufig überschritten haben mag: "§ 1 Abs. 2 StAnpG hat einerseits Rechtsanwender zu freirechtlichen Mißbräuchen verleitet, andererseits Richter, die offenbar noch immer oder schon wieder der Begriffsprudenz anhängen, nicht daran gehindert, hier mit Begriffen umzugehen und den Gesetzeszweck zu ignorieren."² Es ist daher zwar zu hoffen, daß die Nichtaufnahme des § 1 Abs. 2 StAnpG in die AO 77 zu einer weiteren Eindämmung³ derartiger Überschreitungen führen wird, doch steht die Unverzichtbarkeit dieser Auslegungsregel außer Frage.⁴ "Die sog. wirtschaftliche

¹ Vgl. oben, S. 38.

² K. Tipke, Die Abgabenordnung 1977 aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft, Steuer-Kongreß-Report 1976, S. 131, Fn. 18. Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Beispiele für unzulässige Überbetonung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei H. Blencke, Gestaltungs-freiheit, a.a.O., S. 115ff.

³ Vgl. hierzu auch A. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb 1962/63, S. 421f.

⁴ Vgl. auch ebenda, S. 422ff.

Betrachtungsweise in der Auslegung ist, richtig verstanden, nichts weiter als der Reflex davon, daß die Steuergesetze vom Fundamentalzweck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beherrscht werden; sie ist also, genau genommen, eine an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientierende Betrachtungsweise. Sie ist insoweit selbstverständlich."¹

Bei der Beurteilung des § 1 Abs. 3 StAnpG reicht ein weit gefächertes Meinungsspektrum² von scharfer Ablehnung - "Der methodisch verfehlte § 1 III StAnpG ist nichtig."³ - bis hin zur grundsätzlichen Anerkennung unter Hinweis auf gewisse Anwendungsgrenzen.

So vertritt Barske die Meinung, daß auch der Sachverhalt, selbst wenn die ihm zugrundeliegenden Vorgänge und Tatsachen als solche bekannt sind, zu Zweifeln Anlaß geben kann und daher eine eigene Würdigung erfordert, die noch vor der Subsumtion des Sachverhalts unter den Gesetzestatbestand zu erfolgen hat.⁴

Auch bei Blencke findet sich eine ähnliche Auffassung: "§ 1 Abs. 3 StAnpG entfaltet seine Wirkung im Zwischenbereich zwischen Sachverhaltsfeststellung und Gesetzesauslegung"⁵. Blencke betont jedoch weiter, "entscheidend sei für das Steuerrecht der wahre Inhalt des Gesetzes und der darunter zu subsumierende wahre, durch Sachverhaltsbeurteilung erst zu gewinnende Inhalt des Sachverhalts."⁵

¹ K. Tipke, Die Abgabenordnung 1977, a.a.O., S. 131.

² vgl. etwa die Literaturangaben bei Tipke-Kruse, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Köln 1975, Anm. 42 - 47 zu § 1 StAnpG.

³ K. Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, a.a.O., S. 152.

⁴ K. Barske, a.a.O., S. 2250.

⁵ H. Blencke, a.a.O., S. 109; vgl. aber auch ebenda, S. 40 und S. 65.

An der Sachverhaltsbeurteilung im Zwischenbereich zwischen reiner Sachverhaltsfeststellung und Gesetzesauslegung setzt nun die Kritik von Tipke-Kruse ein: Wenn es dem Steuerrecht nicht so sehr auf die äußere Form, sondern mehr auf den wirtschaftlichen Inhalt ankomme und demnach durch Sachverhaltsbeurteilung auf den wahren wirtschaftlichen Inhalt durchgegriffen werden müsse, sei ein Maßstab notwendig, gemäß dem zu entscheiden ist, welche Teile des Sachverhalts als steuerlich relevant, welche als irrelevant anzusehen sind. Dabei bevorzuge der BFH "die schlagwortartige Berufung auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in dem Sinne, daß wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte gleich zu beurteilen seien."¹ Dies bedeutet aber nach Ansicht von Brandt², auf den sich Tipke-Kruse in ihrer Argumentation stützen, die Subsumtion nicht nur der vom Gesetz erfaßten Sachverhalte unter den Gesetzestatbestand, sondern auch aller wirtschaftlich gleich oder ähnlich liegenden. Das wäre letztlich gleichbedeutend mit der Auflösung der Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit). Tipke-Kruse kommen daher zu der Schlußfolgerung: "Es wird losgelöst vom Gesetz gefragt, ob ein Sachverhalt wirtschaftlich einem dem Gesetz unterfallenden gleiche. Das verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung."³

Die Berechtigung dieser Folgerung soll hier nicht weiter diskutiert werden, doch muß festgestellt werden, daß der Grundsatz gleicher steuerlicher Behandlung wirtschaftlich gleicher oder ähnlicher Sachverhalte nicht gleichmäßig von Verwaltung und Rechtsprechung angewandt wird. Das müßte nämlich die steuerliche Gleichsetzung der

¹ Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 44 zu § 1 StAnpG, S. 1358.

² H.-J. Brandt, Die "Beurteilung von Tatbeständen" im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes, Hamburg 1967, S. 100f.

³ Tipke-Kruse, a.a.O., S. 1360; vgl. auch die detaillierte Kritik an der Handhabung des § 1 Abs. 3, S. 1360b.

Onkel-Ehe mit der Ehe¹ und der Einmann-GmbH mit einem Einzelunternehmen² zur Folge haben.³

Lehnt man aber diesen Grundsatz als Maßstab für die Sachverhaltsbeurteilung ab, dann bleiben nur noch Sinn und Zweck des Gesetzes als Beurteilungsmaßstab bestehen, also eine Beurteilung des Sachverhalts im Rahmen der Subsumtion unter den Gesetzestatbestand. Denn eine Beurteilung im Zwischenbereich - nicht mehr reine Sachverhaltsfeststellung, noch nicht Subsumtion - entbehrt letztlich einer überzeugenden Grundlage⁴; eine Beurteilung des Sachverhalts selbst kann notwendigerweise nicht über die reine Tatsachenermittlung hinausgelangen.

Häufig wird daher der § 1 Abs. 3 StAnpG als Aufforderung zur reinen Sachverhaltsfeststellung verstanden⁵. Wacke⁶ und Huber-Krebs⁷ weisen wohl zutreffend darauf hin, daß

¹ Daß eine derartige Konsequenz so völlig abwegig nicht ist, zeigt die entsprechende Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 17.11.1950, I 634/50, DStZ/Eildienst 1951, S. 250; vgl. auch zu diesem Urteil Grass, Zivilrecht und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzsteuerrechts, in: Moderne Steuerprobleme des Unternehmers, a.a.O., S. 14.

² Dies geschieht nur ausnahmsweise und dann nur zur Erhöhung der betreffenden Steuer, vgl. Abschn. 4., S. 68.

³ Vgl. auch H.-J. Brandt, a.a.O., S. 144f., wo mit Hilfe eines überspitzten Beispiels die Möglichkeiten zur Auflösung der Gesetzmäßigkeit durch Anwendung des § 1 Abs. 3 veranschaulicht werden: Ein Steuerbeamter weist nach, daß Hunde- und Katzenhaltung wirtschaftlich gleichliegende Sachverhalte seien und zieht mit dieser Begründung die Katzenhalter zur Hundesteuer heran.

⁴ Das scheint auch Barske zu spüren, wenn er zugesteht, daß oftmals die Frage, ob es sich noch um Tatbestandbeurteilung oder schon um Gesetzesauslegung handelt, nicht einwandfrei zu beantworten ist. K. Barske, a.a.O., S. 2250.

⁵ So wohl auch Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 51 zu § 2. Vgl. auch H. Paulick, Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung, "DB", 1968, S. 1870.

⁶ G. Wacke, a.a.O., S. 41.

⁷ H.-W. Huber-Krebs, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., Sp. 484.

hier eine strikte Wahrheitsermittlungspflicht geschaffen wird, die noch über § 133 BGB hinausgeht: "Die steuerliche Sachverhaltsforschung setzt sich somit aus einer Tatsachenforschung und einer außerhalb jeglicher Rechtswürdigung zu vollziehenden Beurteilung zusammen, die darüber zu befinden hat, inwieweit die vorliegenden objektiven Sachverhaltsmerkmale glaubwürdig sind, inwieweit sie vom Willen der Steuerpflichtigen getragen und inwieweit sie von diesen als erheblich oder unerheblich angesehen werden."¹ Diese Aufforderung zur Ermittlung auch subjektiver Sachverhaltsmerkmale ist aber nicht gleichzusetzen mit der vom jeweiligen Steuergesetz losgelösten Unterscheidung zwischen Verbrämung und Kern, zwischen für die Besteuerung wichtigen und unwichtigen Bestandteilen des Sachverhalts.²

Betrachtet man zusammenfassend die Literaturmeinungen zu § 1 Abs. 3 StAnpG sowie seine Anwendung in der Rechtsprechung, so kann, auch ohne daß eine Klärung der offenen steuerrechtlichen Streitfragen erfolgen muß, zumindest festgestellt werden: Zum einen wird § 1 Abs. 3 als eine weit über den vergleichbaren § 133 BGB hinausgehende Auslegungs- und Ermittlungsvorschrift gefaßt; zum anderen wird er zur Begründung einer Sachverhaltsbewertung herangezogen, die darauf hinausläuft, den wirtschaftlichen Kern eines Sachverhalts und seine äußere, bürgerlich-rechtliche Verbrämung, für die Besteuerung Relevantes und Irrelevantes vor dem eigentlichen Vorgang der Subsumtion, also ohne Bezug auf das in Frage kommende Gesetz zu unterscheiden, ohne daß dabei ein objektiv nachprüfbares Unterscheidungskriterium vorliegt. § 1 Abs. 3 StAnpG sichert also nicht nur die Durchsetzung des Sinns und Zwecks des jeweiligen Steuergesetzes, sondern erlaubt auch die steuerliche Erfassung von solchen Sachverhalten, die den im Gesetz genannten gleichen.

¹ H.-W. Huber-Krebs, Untersuchung einer Konformität, a.a.O., Sp. 105.

² Vgl. auch H.-J. Brandt, a.a.O., S. 158.

Der Rahmen der Möglichkeiten für Rechtsprechung und Verwaltung, die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit einzuschränken, ist also an dieser Stelle so weit gefaßt, daß von Teilen des steuerrechtlichen Schrifttums mit gewichtigen Gründen Bedenken hinsichtlich der Rechtsstaatlichkeit der tatsächlichen Ausnutzung dieser Einschränkungsmöglichkeiten erheben werden.¹ Ob der Verzicht auf die Aufnahme einer § 1 Abs. 3 StAnpG entsprechenden Vorschrift in die AO 77 hier zu einer Änderung führen wird, bleibt abzuwarten. In der Begründung des Regierungsentwurfs einer AO 1974 heißt es: "§ 1 Abs. 3 StAnpG, der anordnet, daß die Auslegungsregeln auch für die Beurteilung von Tatbeständen (richtig: von Sachverhalten) gelten, ist nicht übernommen worden. Rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ist nach der juristischen Methodenlehre Subsumtion unter das Gesetz. Über die mögliche Subsumtion entscheidet letztlich die Gesetzesauslegung. Die hierfür geltenden Regeln sichern die Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Insoweit bedarf es des § 1 Abs. 3 StAnpG nicht."²

Die Berechtigung der Kritik von Tipke-Kruse und Brandt an der Handhabung des § 1 Abs. 2 StAnpG durch den BFH wird hiermit bestätigt. Daß die Reform der Abgabenordnung keine zwingende Einengung des Beurteilungsspielraums von Verwaltung und Rechtsprechung bedeutet, zeigt die Begründung des Regierungsentwurfs. Denn ob ein bestimmter Sachverhalt unter einen Gesetzestatbestand zu subsumieren ist oder nicht, hängt letztlich davon ab, welchen Sinn und Zweck der Rechtsanwender dem jeweiligen Gesetz beimißt. "Wir können nur hoffen, daß Beamte und vor allem auch Richter aus dem Wegfall des § 1 Abs. 3 StAnpG nicht schließen, sie seien nunmehr "noch freier" gestellt."³

¹ Daß Bedenken gegenüber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch außerhalb des Steuerrechts bestehen, zeigen die Ausführungen von F. Rittner, Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, Karlsruhe 1975; vgl. insbesondere S. 47f., S. 52f. und S. 54 - 57.

² Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 100.

³ K. Tipke, Die Abgabenordnung 1977, a.a.O., S. 132.

3.3. Gestaltungsmissbrauch als Grenzlinie

Ein Steuergesetz umgeht durch Gestaltungsmissbrauch, wer, ohne mit dem Gesetzeswortlaut in Konflikt zu geraten, sich so verhält, daß auf ihn das Gesetz nicht anwendbar ist, obwohl sein Verhalten dem Sinn und Zweck des Gesetzes nach von der Steuer getroffen werden soll.¹ Um dem einen Riegel vorzuschieben, bestimmt § 42 AO 77: "Durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht."

In der Begründung zum Regierungsentwurf einer AO 1974 heißt es: "Die Vorschrift ersetzt § 6 StAnpG. ... Gegenüber dem geltenden Recht soll eine Änderung nicht eintreten. Aus diesem Grund ist § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG nahezu unverändert übernommen worden."² Die von der Rechtsprechung zu § 6 StAnpG entwickelten Anwendungsgrundsätze verlieren daher durch die Reform der Abgabenordnung ihre Bedeutung nicht.

Die Notwendigkeit einer Mißbrauchsklausel ergibt sich aus der Vielfalt der Gestaltungsmöglichkeiten, die das bürgerliche Recht³ dem Steuerpflichtigen bietet. Wenn nun ein Steuergesetz an einen bürgerlich-rechtlichen Begriff

¹ Vgl. Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 1 zu § 6 StAnpG. Vgl. auch dieselben, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO (im folgenden zitiert als 'AO 77'), 8. Aufl., Köln 1976, Anm. 1 - 25 zu § 42 AO 77; ferner K. Tipke, Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977, S. 98ff.

² Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 114.

³ Statt von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts spricht § 42 AO 77 nur von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, um eventuellen Mißbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten des öffentlichen Rechts ebenfalls auszuschließen (vgl. Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 114). Da das Steuerrecht auch zum öffentlichen Recht gehört, stellt sich die Frage, ob der Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerrechts nunmehr auch ausgeschlossen ist. In der vorliegenden Arbeit wird allerdings nur auf mißbräuchliche Anwendung bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten abgestellt.

anknüpft, geht der Gesetzgeber dabei davon aus, "daß bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen bestimmte Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts entsprechen. Die steuerlichen Tatbestandsnormen versuchen, die als steuerwürdig angesehenen wirtschaftlichen Sachverhalte in ihrer typischen rechtlichen Gestaltung zu umschreiben."¹ Es soll mit Hilfe von § 42 AO 77 (§ 6 StAnpG) also vermieden werden, daß durch die Wahl atypischer, vom Gesetzeswortlaut nicht erfaßter bürgerlich-rechtlicher Formen diejenigen wirtschaftlichen Tatsachen der Steuer entgehen, die das Gesetz eigentlich treffen will.²

3.3.1. Rechtsprechung zum Gestaltungsmissbrauch

Zwar verzichtet die AO 77 ebenso wie das StAnpG auf eine Definition des Gestaltungsmissbrauchs (im Gegensatz zu § 5 Abs. 2 der RAO 1919), doch nennt die Rechtsprechung einzelne Kriterien, die für die Anwendung des § 6 StAnpG (§ 42 AO 77) vorliegen müssen:

(1) Gestaltungsmissbrauch kann nur vorliegen, "wenn nicht nur zur Erreichung des angestrebten Zieles ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg gewählt wird, entscheidend muß hinzukommen, daß durch diesen ungewöhnlichen Weg ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt wird."³ An anderer Stelle spricht der BFH, was auch eher einleuchtet, von einem

¹ Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 1 zu § 6 StAnpG; vgl. auch K. Tipke, An den Grenzen der Steuerberatung, a.a.O., S. 516.

² Vgl. H.-J. Brandt, a.a.O., S. 138.

³ BFH-Urteil vom 2.3.1966, II 113/61, BStBl 1966 III, S. 509 (510), vgl. auch die dort genannten Urteile.

steuerlichen Erfolg, der "bei sinnvoller Auslegung des Gesetzes nicht dessen Zweck und Zielsetzung entspricht".¹

Huber-Krebs weist darauf hin, daß Seltenheit allein noch nicht Ungewöhnlichkeit bedeutet; der Weg zu neuen rechtlichen Gestaltungen wird damit also nicht versperrt.²

(2) Wie der BFH häufig betont, stehen beachtliche Gründe nichtsteuerlicher Art der Annahme des Gestaltungsmissbrauchs entgegen.³ Die Begründung für die gewählte Gestaltung darf sich also nicht darin erschöpfen, Steuern zu sparen.⁴

An anderer Stelle heißt es, "daß unter Mißbrauch ... die Wahl einer bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu verstehen ist, die den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen nicht angemessen ist. Es muß sich also um eine Gestaltung handeln, die vernünftige Beteiligte bei der Würdigung aller Umstände des Falles, insbesondere des mit der Regelung erstrebten wirtschaftlichen Zieles, nicht wählen würden."⁵ Diese Formulierung steht in Übereinstimmung mit dem Kriterium des beachtlichen Grundes nichtsteuerlicher Art, da eben "vernünftige Beteiligte" keine Gestaltung

¹ BFH-Bescheid vom 10.9.1959, V 52/56 S, BStBl 1960 III, S. 111 (113); vgl. auch BFH-Urteil vom 20.10.1965, II 119/62 U, BStBl III, S. 697/698, wo einmal vom Ziel und Zweck der Rechtsordnung, wenig später jedoch von dem durch das in Frage kommende Gesetz erstrebten Zweck gesprochen wird.

² Vgl. H.-W. Huber-Krebs, Untersuchung einer Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung des Mißbrauchstatbestandes, "StuW" 1967, Sp. 109. Vgl. auch H. Paulick, Steuereinsparung, a.a.O., S. 387.

³ BFH-Urteil vom 6.5.1969, II/4/64, BStBl 1969 II, S. 630/632) sowie BFH-Urteil vom 14.3.1962, II 218/594, BStBl 1962 III, S. 206 (207).

⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1968, IV R 6/68, BStBl 1968 II, S. 700 (701).

⁵ BFH-Urteil vom 11.2.1972, III R 5/70, BStBl 1972 II, S. 480 (482).

wählen würden, für die kein beachtlicher Grund (läßt man die Steuereinsparung außer Betracht) vorliegt. Hinzu kommt, daß eine unangemessene Gestaltung immer nur dann festgestellt werden kann, wenn keine einleuchtenden Gründe für sie vorliegen. So heißt es auch an späterer Stelle in dem genannten Urteil: "Es gibt keinen vernünftigen Grund für eine solche Regelung. Sie ist unangemessen im Sinne des § 6 Abs. 2 StAnpG".¹

Zweifelloos ist Blencke zuzustimmen, daß allerdings die Frage offenbleibt: "Was sind 'vernünftige' Beteiligte?"² - eine Frage, die der nach der Beachtlichkeit oder Vernunft eines Grundes entspricht.

(3) Die Feststellung der Steuerumgehungsabsicht ist erforderlich.³ Diese muß dem Steuerpflichtigen durch entsprechende Feststellungen eindeutig nachgewiesen werden.⁴ Es genügt nicht, daß die Finanzbehörden nur gewisse Anhaltspunkte und Mutmaßungen vorweisen.³ Dieser Voraussetzung messen Tipke-Kruse⁵ allerdings nur geringe Bedeutung zu, da im Falle der Erfüllung der übrigen Tatbestandsmerkmale sich die Umgehungsabsicht regelmäßig im Wege des Indizienbeweises feststellen lasse.

Zwar betont der BFH, daß eine Gestaltung, die entscheidend aus Steuerersparnisgründen gewählt wird, nicht allein deshalb schon als Gestaltungsmißbrauch abzulehnen ist; gleichzeitig wird jedoch zum Verhältnis der unter (2) und (3) genannten Kriterien ausgeführt: "Wie zwar ... die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG nicht voraussetzt, daß die

¹ BFH-Urteil vom 11.2.1972, III R 5/70, BStBl 1972 II, S. 480 (482).

² H. Blencke, a.a.O., S. 211.

³ BFH-Urteil vom 2.3.1966, II 113/61, BStBl 1966 III, S. 509 (511).

⁴ BFH-Urteil vom 21.12.1966, II 149/63, BStBl 1967 III, S. 189. Vgl. auch BFH-Urteil vom 20.3.1956, I 178/55 U, BStBl 1956 III, S. 179.

⁵ Tipke-Kruse, AO 77, Anm. 17 zu § 42 AO 77, S. 65.

Steuerungsumgehungsabsicht der einzige Zweck der gewählten Rechtsgestaltung ist, es vielmehr auch genügen kann, wenn sie maßgeblich mitbestimmend war, so kann gleichwohl nach der ständigen Rechtsprechung des Senats ein Gestaltungs- mißbrauch nicht angenommen werden, wenn der an sich ungewöhnliche Weg durch beachtliche Gründe nicht steuerlicher Art veranlaßt wurde."¹

Daraus folgt, daß entscheidend sein dürfte, ob das Gericht die steuerlichen oder die nicht steuerlichen Motive des Steuerpflichtigen als maßgeblich für die jeweilige bürgerlich-rechtliche Gestaltung ansieht.

Die daraus resultierende Breite des Spielraums bei der Entscheidung des Gerichts, ob Gestaltungsmißbrauch vorliegt, bestätigen die folgenden Ausführungen von Huber-Krebs:

"Das Vorliegen irgendwelcher berechtigter Interessen allein kann jedoch nicht die Angemessenheit der ungewöhnlichen Gestaltung begründen. Es ist vielmehr eine Abwägung der berechtigten (vom Gesetzeszweck gedeckten) gegen die sonstigen, insbesondere steuerlichen Interessen vorzunehmen. Erst durch die Gewichtung der einzelnen Motive läßt sich die Dominanz einer Interessenkategorie ermitteln."²

Die sich aus der Unbestimmtheit der Anwendungskriterien ergebende Unsicherheit, wann Gestaltungsmißbrauch, wann zulässige Steuereinsparung vorliegt, führt Paulick zu der Überzeugung, daß § 6 StAnpG "der Verwirklichung einer echten Rechtskultur auf dem Gebiete des Steuerrechts entgegensteht."³ Auch Tipke beklagt die der Rechtssicherheit abträgliche Wirkung dieser Vorschrift.⁴

¹ BFH-Urteil vom 14.10.1964, II 175/61 U, BStBl 1964 III, S. 667 (669) sowie die dort genannten Urteile.

² H.-W. Huber-Krebs, Untersuchung einer Konformität, a.a.O., Sp. 110.

³ H. Paulick, Steuereinsparung, a.a.O., S. 390.

⁴ H. Tipke, An den Grenzen der Steuerberatung, a.a.O., S. 519.

Ob die Rechtskultur durch § 6 StAnpG (§ 42 AO 77) wirklich beeinträchtigt wird, kann hier dahingestellt bleiben, geht doch eine vergleichsweise größere Gefahr dieser Art von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und insbesondere ihrer Anwendung durch den BFH aus. Denn aus der Rechtsprechung des BFH folgt, daß die Anwendung des § 6 StAnpG (§ 42 AO 77) eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalls erfordert.¹

Insbesondere ist für die beschriebene Interessenabwägung eine genaue Ermittlung der für die Wahl der jeweiligen bürgerlich-rechtlichen Form maßgeblichen Gründe notwendig.

§ 6 StAnpG (§ 42 AO 77) ist keine Strafvorschrift.² Steuerunehrliches Verhalten könnte nur vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die Finanzbehörde täuscht oder ihr Teile des Sachverhalts verheimlicht.³ Allerdings meint Blencke⁴, daß mit Gestaltungsmissbrauch ein vom Gesetz mißbilligtes und damit illegales Handeln vorliegt.⁵ Blencke unterscheidet somit offensichtlich zwischen illegalen Handlungen, die eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellen, und solchen, auf deren Ahndung der Gesetzgeber verzichtet hat. Diese weite Fassung des Begriffs der Illegalität erscheint insofern zweckmäßig, als auch nicht von Sanktionen bedrohte Steuersparmaßnahmen bei Überschreitung der Grenzen der Gestaltungsfreiheit zurückgewiesen werden, da sie dem Sinn und Zweck des Gesetzes entgegenstehen - zumindest nach Auffassung der zurückweisenden Stelle. Da jedoch im allgemeinen

¹ BFH-Urteil vom 20.10.1965, II 119/62 U, BStBl 1965 III, S. 697 (698).

² Vgl. BFH-Bescheid vom 10.9.1959, V 52/56 S, BStBl 1960 III, S. 111 (113).

³ Vgl. H. Paulick, Steuereinsparung, a.a.O., S. 383.

⁴ H. Blencke, a.a.O., S. 206.

⁵ Zu der damit ausgesprochenen Mißbilligung eines Verhaltens, der den Bereich des Erlaubten gerade soweit verläßt, daß Entdeckung noch nicht zu einer Bestrafung führen kann, vgl. auch T. Menck, Grenzverhalten im Steuerrecht, "DB", 1975, S. 1859.

Sprachgebrauch häufig 'illegal' mit 'strafbar oder ordnungswidrig' gleichgesetzt wird, ist in dieser Arbeit, um Mißverständnisse zu vermeiden, immer ausdrücklich zwischen 'strafbar oder ordnungswidrig' und 'nicht strafbar oder ordnungswidrig' unterschieden.

Zusammenfassend stellt Blencke zum Gestaltungsmißbrauch fest: "Für die Anwendung des § 6 StAnpG bleiben im wesentlichen nur solche Fälle übrig, in denen die bürgerlich-rechtliche Form den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach außen etwas anderes in Erscheinung tritt, als die Beteiligten bürgerlich-rechtlich vereinbart haben."¹ Damit stellt sich zwingend die Frage nach der Beziehung zwischen Gestaltungsmißbrauch und wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

3.3.2. Gestaltungsmißbrauch und wirtschaftliche Betrachtungsweise

Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt ebenso wie der Vorschrift über den Gestaltungsmißbrauch der Gedanke zugrunde, nach Möglichkeit die verschiedenen als steuerwürdig angesehenen wirtschaftlichen Sachverhalte zu besteuern, nicht aber die verschiedenen zivilrechtlichen Gestaltungen.²

Wenn aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise als allgemeine Auslegungsregel dem gleichen Zweck dient wie die gesetzliche Bestimmung über Gestaltungsmißbrauch, so stellt sich natürlich die Frage, warum zur Erreichung dieses Zwecks zur Auslegungsregel noch eine ausdrückliche

¹ H. Blencke, Steuerlicher Gestaltungsmißbrauch, § 6 StAnpG, "NWB", Fach 2, S. 2100 (1970 Heft 47).

² Vgl. K. Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, a.a.O., S. 154 sowie K. Barske, a.a.O., S. 2256.

Gesetzesvorschrift hinzutreten muß, insbesondere wenn in einigen Urteilen der BFH selbst darauf hinweist, daß er bei der Anwendung der einen Vorschrift zu demselben Ergebnis gelangt wie bei der Anwendung der anderen.¹

Dementsprechend läßt beispielsweise Hartz² in einer Urteilsbesprechung anklingen, man solle auf § 6 StAnpG lieber verzichten - Hartz hält ihn für eine recht zweifelhafte Vorschrift - und sich stattdessen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stützen. Eine schärfere Formulierung dieser Auffassung findet sich bei Thiel.³

Spanner dagegen stellt sich die Frage, "ob man nicht an die Stelle einer besonderen steuerrechtlichen "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", der meist der Verdacht einer fiskalischen Betrachtungsweise anhaften wird, ganz abgehen und sich auf die Bestimmungen des § 133 BGB und des § 6 StAnpG zurückziehen sollte"⁴, vertritt also genau die gegenteilige Auffassung.

Ferner wird im Schrifttum⁵ auch die Meinung vertreten, § 6 StAnpG sei lediglich ein Unter- oder Beispielsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.⁶

Noch am ehesten überzeugend erscheinen die Ausführungen von Tipke-Kruse⁷ zum Verhältnis von § 1 zu § 6 StAnpG. Danach ergänzen sich die beiden Vorschriften derart, daß § 6 StAnpG

¹ Vgl. z.B. BFH-Bescheid vom 10.9.1959, V 52/56 S, BStBl 1960 III, S. 111 (113).

² Hartz, Anm. zum BFH-Urteil vom 18.12.1968, "DB", 1969, S. 644f.

³ R. Thiel, a.a.O., S. 198.

⁴ H. Spanner, a.a.O., S. 182.

⁵ Ein Überblick über die Literaturmeinungen zu diesem Problem findet sich auch bei R. Langhorst, Steuerumgehung durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen, Köln 1961, S. 84.

⁶ Vgl. W. Eckardt, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb 1961/62, S. 90, ferner A. Voß, Gestaltungsmissbrauch und Steuerumgehung, HwStR, a.a.O., S. 485.

⁷ Tipke-Kruse, AO 77, Anm. 5 zu § 42 AO 77, S. 58f.; vgl. auch R. Langhorst, a.a.O., S. 85.

dort eingreift, wo mit Gesetzesauslegung gemäß § 1 Abs. 2 gewisse Fälle nicht mehr zu erfassen sind, obwohl sie nach dem Willen des Gesetzgebers erfaßt werden sollen.¹ Sieht man § 1 Abs. 3 StAnpG lediglich als zwingende Sachverhalts-ermittlungsregel an, so stimmt auch die am Ende des vorangegangenen Abschnitts zitierte Äußerung Blenckes mit dieser Auffassung überein.

Aus der Begründung² für den Verzicht auf die ausdrückliche Aufnahme der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in die AO 77 läßt sich schließen, daß der Gesetzgeber den Auffassungen von Spanner und Tipke-Kruse gefolgt ist.

Die Vielzahl der hier vorgestellten gegensätzlichen Meinungen zum Verhältnis zwischen § 1 und § 6 StAnpG belegt die allgemeine Unsicherheit über die Grenzen der Gestaltungsfreiheit; eine Unsicherheit, zu der die BFH-Rechtsprechung gerade auch in diesem Punkt erheblich beigetragen hat. Denn die Praxis des BFH, einzelne Sachverhaltskomponenten einschließlich der gewählten bürgerlich-rechtlichen Form unter Berufung auf § 1 Abs. 3 StAnpG als für die Besteuerung erheblich oder unerheblich einzustufen, verwischt die Grenze zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch auch unter erheblicher Minderung der Bedeutung des § 6 StAnpG.³ Gesichert bleibt allerdings der Unterschied, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zu Steuervorteilen für den Pflichtigen führen kann.⁴

Das System der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Gestaltungsmissbrauchs bildet somit, verschärft noch durch

¹ Vgl. K. Peter, Steuerumgehung, "NWb", Fach 3c, S. 1951 (1973 Heft 34) sowie H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 230f.

² Vgl. Bundestagsdrucksache VI/1982, S. 99f.

³ Vgl. K. Tipke, An den Grenzen der Steuerberatung, a.a.O., S. 520.

⁴ Vgl. jedoch hierzu die Ausführungen zur diesbezüglichen Rechtsprechungspraxis in Abschnitt 4.

die bisherige Rechtsprechung des BFH zu § 1 Abs. 3 StAnpG, von der Konzeption her und durch die Unbestimmtheit der von der Rechtsprechung entwickelten Anwendungsgrundsätze ein wirksames Mittel, um die nach Auffassung des BFH mit dem Gesetzeszweck unvereinbaren oder sonst als unangemessen empfundenen Versuche abzuwehren, die mit Hilfe neuartiger Ausgestaltungen des Sachverhalts oder der bürgerlich-rechtlichen Form Steuerersparnisse erzielen wollen. Daß die Gefahr besteht, hierbei den Grundsatz der Rechtssicherheit zu vernachlässigen, zeigen schon die bisher erwähnten kritischen Literaturmeinungen zur bisherigen Anwendung der §§ 1 und 6 StAnpG. Wenn nun der Gesetzgeber auf die Aufnahme von § 1 StAnpG in die AO 77 verzichtet, ohne sich dabei ausdrücklich zur Problematik des bisherigen Umgangs mit § 1 Abs. 3 StAnpG durch den BFH zu äußern,¹ besteht insoweit natürlich wenig Anlaß zu einer Rechtsprechungsänderung.

Danach sind Gesetzgebung und Rechtsprechung durchaus in der Lage², den Auswüchsen der Gestaltungsfreiheit entgegenzutreten und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit in ausreichendem Umfang durchzusetzen.³ Dementsprechend finden sich auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BVerfG häufig Fälle, "in denen in einer abwägenden Argumentation Gedanken der Steuergerechtigkeit, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Gleichbehandlungsgrundsatzes auftreten".⁴

¹ Vgl. oben, S. 45.

² Anderer Ansicht: W. Upmeyer, a.a.O., S. 77 - 79.

³ Die gegenteilige Auffassung Upmeyers beruht zum einen auf der Einbeziehung von Steuerstraftaten, zum anderen auf einigen Fehleinschätzungen und Ungenauigkeiten, so etwa der Behauptung der Dominanz der juristischen vor der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Gesetzgeber und Rechtsprechung; hinsichtlich der Grenzen der Gestaltungsfreiheit wird nur auf § 6 StAnpG abgestellt, § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG jedoch nicht berührt; im Zusammenhang damit Fehlbeurteilung der Beweislastfrage; vgl. W. Upmeyer, a.a.O., S. 77ff.

⁴ C. Flämig, a.a.O., S. 17.

3.4. Weitere Grenzlinien

§ 41 Abs. 2 AO 77 (§ 5 Abs. 1 StAnpG) bestimmt die steuerliche Bedeutungslosigkeit von Scheingeschäften sowie die Maßgeblichkeit der durch sie gegebenenfalls verdeckten Rechtsgeschäfte. Die §§ 40 und 41 Abs. 1 AO 77 (§ 5 Abs. 2 - 4 StAnpG) verlangen, "bürgerlich-rechtliche nichtige oder anfechtbare Rechtsgeschäfte steuerlich als gültig zu behandeln, soweit sich nämlich der wirtschaftliche Sachverhalt mit dem bürgerlich-rechtlichen, wäre dieser gültig, deckt."¹ Es sollen also hier die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge, nicht die zum Schein gebildeten oder mit Fehlern behafteten bürgerlich-rechtlichen Formen der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

Gäbe es diese Regelung nicht, käme man jedoch aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu demselben Ergebnis², auch wenn man sich nicht der weitgehenden Auslegung des § 1 Abs. 3 StAnpG durch den BFH anschließt. Die §§ 40, 41 AO 77 (§ 5 StAnpG) lassen sich also als gesetzliche Beispielsfälle wirtschaftlicher Betrachtungsweise auffassen³.

Dasselbe läßt sich zu § 39 AO 77 (§ 11 StAnpG) sagen, dessen Inhalt oft durch den Begriff 'wirtschaftliches Eigentum' schlagwortartig gekennzeichnet wird. Durch § 39 AO 77 werden Wirtschaftsgüter in bestimmten Fällen nicht dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer, sondern demjenigen, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht hat, zum Zwecke der Besteuerung zugerechnet, so z.B. dem Veräußerer bei der Sicherungsübereignung, dem Treugeber statt dem Treuhänder.

Während die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine möglichst genaue und tiefgehende Sachverhaltsforschung verlangt,

¹ Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 53 zu § 2, S. E 141.

² K. Barske, a.a.O., S. 2255.

³ Vgl. W. Eckhard, a.a.O., S. 90.

fingiert die typisierende Betrachtungsweise einen Vorgang oder Zustand derart, daß die Besteuerung nicht an die tatsächlichen, sondern an die normalerweise üblichen oder typischen Verhältnisse anknüpft. Die Sachverhaltstypisierung vernachlässigt also die besonderen individuellen Umstände des jeweiligen Falles. Allerdings fungiert die typisierende Betrachtungsweise heute überwiegend als widerlegbare Beweisvermutung. Es wird also zunächst der typische Sachverhalt unterstellt; der Steuerpflichtige hat dann die Möglichkeit, den Gegenbeweis zu erbringen.¹ Allerdings sollte nicht übersehen werden, daß die Verwaltungspraxis auf ein Mindestmaß an unwiderlegbarer Typisierung nicht verzichten kann.² Dennoch hat die typisierende Betrachtungsweise ihre frühere Bedeutung als Einschränkung der Gestaltungsfreiheit weitgehend verloren.¹ Der verschiedentlich vertretenen Auffassung, die Typisierung sei ein Unterfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wird vom überwiegenden Teil der steuerrechtlichen Literatur in überzeugender Weise widersprochen.³

3.5. Steuerstraftat und Steuerordnungswidrigkeit

Da die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, durch Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten seine steuerliche Belastung zu vermindern, nicht unter den Begriff der Gestaltungsfreiheit fällt, diesen vielmehr eingrenzt, ist kurz auf die Frage einzugehen, wann der Boden der durch Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit straf- und bußgeldfrei erreichbaren Steuerersparnis verlassen wird und ob die Gefahr besteht, daß ein Steuerpflichtiger diese Grenze im Zuge seiner Gestaltungs politik unwissentlich überschreitet.

¹ Vgl. Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 48 - 50 zu § 1 StAnpG.

² Vgl. hierzu J. Isensee, Verwaltungsraisen gegen Verwaltungsrecht, Stuw 1973, S. 199ff.

³ Vgl. z.B. H. Brockhoff, Grundlagen und Grenzen der Typisierung im Einkommensteuerrecht, StbJ 1963/64, S. 336.

Dabei wird von den Steuerstraftaten hier nur die Steuerhinterziehung angesprochen, da die in § 369 Abs. 1 AO 77 noch genannten Steuerstraftaten Bannbruch (§ 372 AO 77), Wertzeichenfälschung und Begünstigung sowie Schmuggel (§ 373 AO 77) und Steuerhehlerei (§ 374 AO 77) von ihrer Art her sowie wegen der an sie geknüpften Voraussetzungen vom Bereich der Gestaltungsfreiheit ungleich weiter entfernt sind als die Steuerhinterziehung, die ja u.U. schon durch Verschweigen einer getroffenen Gestaltungsmaßnahme verwirklicht werden kann.

Ähnliches gilt für die Bußgeldvorschriften, von denen hier nur die leichtfertige Steuerverkürzung behandelt wird, nicht aber die Vorschriften über die Steuergefährdung (§§ 379 - 382) sowie über den unzulässigen Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen (§ 383 AO 77).

Nach § 370 Abs. 1 AO 77 (Steuerhinterziehung) wird die Verletzung bestimmter Pflichten bestraft, die dem Steuerpflichtigen im Interesse der Besteuerung auferlegt sind.¹ Im Gegensatz zur alten Abgabenordnung sind in § 370 Abs. 1 AO 77 diese Pflichtverletzungen ausdrücklich festgelegt, nämlich die Abgabe unvollständiger oder unrichtiger Angaben über erhebliche Tatsachen, das pflichtwidrige Unterlassen solcher Angaben sowie das pflichtwidrige Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen oder -stemplern.

Neben der Pflichtverletzung ist ferner der Nachweis der vorsätzlichen Handlungsweise zu erbringen. "Vorsatz ist das Wissen und Wollen aller Tatbestandsmerkmale eines Strafgesetzes einschließlich des Erfolges"² (z.B. Verkürzung von Steuereinnahmen im Falle der Steuerhinterziehung). Wollen kann nicht nur Wünschen oder Anstreben, sondern auch bewußtes Dulden oder Hinnehmen bedeuten.³

¹ Vgl. W. Buschmann, Die steuerstrafrechtliche Pflichtverletzung, "NJW", 1968, S. 1613.

² G. Suhr, Das materielle Steuerstraf- und Bußgeldrecht, "NWb", Fach 13, S. 406 (1970 Heft 35).

³ Ebenda.

Gestaltungsmißbrauch etwa kann daher nur als Steuerhinterziehung strafbar sein, wenn der Steuerpflichtige "dem Finanzamt unrichtige oder unvollständige Angaben über im Sinne des § 6 StAnpG erhebliche Tatsachen gemacht oder es über solche Tatsachen pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen"¹ hat. Weiter ist von der subjektiven Tatbestandsseite her erforderlich, daß der Täter weiß, daß er eine mißbräuchliche Gestaltung wählt;² bei der Unbestimmtheit dieses Begriffs ist es nicht verwunderlich, daß bisher kaum Bestrafungen im Zusammenhang mit Gestaltungsmißbrauch bekannt geworden sind.³

Die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO 77) unterscheidet sich von der Steuerhinterziehung hauptsächlich durch die subjektiven Tatbestandsmerkmale. Der Steuerpflichtige muß also leichtfertig Pflichten verletzen, wodurch bei der Finanzbehörde ein Irrtum über steuerlich wesentliche Vorgänge hervorgerufen wird.⁴ Unter Leichtfertigkeit ist ein höherer Grad der Fahrlässigkeit zu verstehen (grobe Fahrlässigkeit).⁵

Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Hinterziehung und leichtfertiger Verkürzung ergeben sich aus der Tatsache, daß Hinterziehung auch bei bedingtem Vorsatz strafbar ist: "Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht bestimmt weiß, daß er einen Straftatbestand verwirklicht, sich aber die Verwirklichung als möglich vorgestellt hat und mit dem Erfolg seiner Handlung im Falle der Verwirklichung von vornherein einverstanden war."⁶

Für die Grenzziehung zur Leichtfertigkeit, so heißt es an dieser Stelle weiter, sei es entscheidend, "was im

¹ K. Tipke, An den Grenzen der Steuerberatung, a.a.O., S. 525.

² Ebenda, S. 528.

³ Ebenda, S. 524.

⁴ G. Suhr, a.a.O., S. 450 (Heft 37, 1970).

⁵ Vgl. ebenda, sowie die dort angegebenen Urteile.

⁶ G. Suhr, a.a.O., S. 407.

Bewußtsein des Täters vorgegangen ist. Bei beiden Verschuldensgraden sieht der Täter die Möglichkeit eines schädigenden Erfolges voraus. Vertraut er darauf, daß der Erfolg nicht eintreten werde, so liegt bewußte Fahrlässigkeit vor. ... Nimmt er dagegen einen als möglich vorgestellten Schaden bewußt in Kauf, so ist bedingter Vorsatz gegeben."¹

Es ist Aufgabe der Finanzämter, durch Aufklärung der subjektiven Tatseiten im Einzelfall zu ermitteln, ob diese Grenze als überschritten angesehen werden kann, und dann gegebenenfalls ein Strafverfahren einzuleiten. Wegen der Schwierigkeiten dieser Ermittlungen liegt natürlich die Vermutung nahe, den Weg des geringsten Widerstands zu wählen und es bei einem Bußgeldbescheid zu belassen.²

Diese Abgrenzungsschwierigkeiten mögen ein Grund mit gewesen sein für die Kritik an der AO-Änderung von 1968, bei der die früheren Steuervergehen nach §§ 402 und 406 AO a.F. zu Steuerordnungswidrigkeiten nach §§ 404 und 405 AO n.F. herabgestuft wurden.³

Deswegen und nicht zuletzt auch wegen der an den Hinterziehungstatbestand geknüpften Voraussetzungen besteht für den Steuerzahler kaum die Gefahr, bei der Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit unwissentlich die Grenze zur Steuerhinterziehung zu überschreiten und entsprechend bestraft zu werden.⁴ Da der Bereich der Steuerstraftaten verhältnismäßig deutlich von den durch die Gestaltungsfreiheit gedeckten Steuerersparnismaßnahmen abgegrenzt ist, besteht auch von hierher keine Veranlassung, die Steuerhinterziehung mit unter den Begriff der Gestaltungsfreiheit zu fassen.⁵

¹ G. Suhr, a.a.O., S. 407.

² H. Leise, Steuerverfehlungen, in: Der Wirtschaftskommentar, A I/10, Teil I, Bußgeldvorschriften, S. 42.

³ Vgl. hierzu W. Daun, Ungelöste Probleme der Wirtschaftskriminalität, "ZRP", 1971, S. 29f. sowie R. Müller, Die Ausweitung der Wirtschaftskriminalität, "ZRP", 1970, S. 110 (112).

⁴ Vgl. auch K. Kottke, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 5. Aufl., Freiburg 1970, S. 281 - 291.

⁵ Vgl. oben, S. 5.

4. Bedeutung der BFH-Rechtsprechung für Gestaltungsversuche der Steuerpflichtigen

Die Forderungen nach Einheit der Rechtsordnung und Rechtssicherheit einerseits, nach gleichmäßiger und gerechter Besteuerung andererseits waren zwar die beiden Leitlinien bei dem Versuch der Rechtsprechung, durch Konkretisierung der gesetzlichen Vorschriften über wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch die Grenzen der Gestaltungsfreiheit festzulegen. Die Untersuchung der Anwendungsgrundsätze der beiden Vorschriften hat jedoch gezeigt, daß ein System von eindeutigen Richtlinien, welche die Grenzziehung im Einzelfall bestimmen, nicht vorzufinden ist. Diese Tatsache verschafft der Rechtsprechung und der Verwaltung eine vergleichsweise starke Stellung gegenüber den Gestaltungsversuchen der Steuerpflichtigen; der daraus resultierenden **M ö g l i c h k e i t** zur Durchsetzung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes in der Besteuerung steht jedoch vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus nicht nur ein Mangel an Rechtssicherheit gegenüber, vielmehr ist auch von Bedeutung, wie die Rechtsprechung den von ihr weitgehend selbst geschaffenen Freiraum ausnutzt.

4.1. Unbestimmtheit der Gestaltungsgrenzen

Die Entscheidung, ob eine bestimmte Maßnahme zur Steuereinsparung sich noch innerhalb der Grenzen der Gestaltungsfreiheit befindet, ist heute mit erheblichen Unsicherheitsfaktoren belastet.¹ Es kann von einem grundsätzlichen "Primat des bürgerlichen Rechts"² vor dem Steuerrecht keine Rede sein; andererseits ist auch der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eingeschränkt.³ Trotzdem bleibt

¹ Vgl. H. Paulick, Steuereinsparung, a.a.O., S. 378.

² BFH-Urteil vom 12.7.1967; vgl. oben, S. 13.

³ Vgl. K. Tipke, Steuerrecht, a.a.O., S. 152; gleicher Ansicht: H. v. Wallis, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, a.a.O., S. 217.

der Grundsatz der steuerlichen Gestaltungsfreiheit erhalten, wenngleich der BFH dabei auch manchmal auf halbem Wege stehengeblieben ist."¹

Dem Steuerzahler, der nach den steuerlichen Konsequenzen eines wirtschaftlichen Vorhabens fragt, ist daher mit dem Hinweis auf die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Grenzziehung wenig gedient. Denn selbst, wenn man von ihrem Mangel an äußerer Klarheit und Allgemeinverständlichkeit absieht, bleibt doch festzustellen, daß es auch dem sachverständigen Steuerpflichtigen wegen ihrer inhaltlichen Unschärfe schwerfallen muß, im voraus abzuschätzen, ob eine bürgerlich-rechtliche Konstruktion oder eine Maßnahme der Tatsachengestaltung steuerlich anerkannt werden wird.² Das gilt natürlich insbesondere dann, wenn noch keine Entscheidung über einen auch nur ähnlich gelagerten Sachverhalt veröffentlicht ist.³

Zwar kam im Zuge der Diskussion um die AO-Reform auch die Frage der Schaffung einer Verpflichtung der Finanzverwaltung zur rechtsverbindlichen Auskunft zur Sprache, wurde jedoch wegen des begreiflichen Widerstands der Finanzverwaltung an eine Vielzahl von Voraussetzungen und Einschränkungen geknüpft (vgl. §§ 204 - 207 AO 77), so daß von einem Abbau der Besteuerungsunsicherheit kaum die Rede sein kann. Auch hat die Rechtsprechung die Voraussetzungen, unter denen sich ein Steuerpflichtiger auf Zusicherungen des Finanzamtes oder ein bestimmtes Verhalten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann, recht eng geknüpft.⁴ Der Steuerpflichtige ist daher nicht nur bei der Abschätzung der Risiken von neuartigen Gestaltungsversuchen auf sich allein

¹ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 30.

² Vgl. K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 193.

³ Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 232.

⁴ Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 4.8.1961, VI 269/60 S, BStBl 1961 III, S. 562 sowie die Anmerkung von H.W. Kruse dazu in StRK-Anmerkungen, R. 39 zu § 10 Abs. 1 Ziffer 1 EStG.

gestellt. Vielmehr muß bei jeder Veränderung rechtlicher oder tatsächlicher Verhältnisse die Gefahr einer späteren steuerlich negativen Beurteilung durch die Finanzverwaltung beachtet werden. Eine Vorabklärung steuerlicher Zweifelsfragen mit der Verwaltung ist gegenwärtig vom Steuerpflichtigen nicht erzwingbar.

Wenn etwa ein Steuerpflichtiger zum Zwecke der Beurteilung der steuerlichen Folgen zukünftiger wirtschaftlicher Vorhaben die bisherige Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise studiert, so wird er die Äußerung Blenckes, die Anwendungsschwierigkeiten lägen bei der Dehnbarkeit des Begriffes auf der Hand¹, als überaus zurückhaltend ansehen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige Peters zustimmen, wonach "die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein Begriff ist, mit dem alles und eigentlich auch nichts bewiesen werden kann"². Auch Eckhardt betont, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei ein monströses Gebilde, das dazu beitrage, daß "sich das positive Steuerrecht in seiner gegenwärtigen Ausdeutung einer vernünftigen und logischen Beurteilung entzieht."³

Bestärkt wird dieses Unbehagen durch die BFH-Praxis, oft nur schlagwortartig mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu arbeiten, ohne klarzustellen, ob Abs. 2 oder Abs. 3 des § 1 StAnpG gemeint ist.⁴ Häufig ist auch zu beobachten, daß im Leitsatz eines Urteils § 1 Abs. 3 StAnpG genannt wird, ohne daß im Text eine Erklärung oder direkte Bezugnahme vorzufinden ist.⁵

¹ Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 114.

² K. Peter, Steuerumgehung, a.a.O., S. 1951.

³ W. Eckhardt, a.a.O., S. 94; vgl. auch das sich dort anschließende Beispiel.

⁴ Vgl. H.-J. Brandt, a.a.O., S. 82 sowie die dort genannten Urteile.

⁵ Vgl. G. Wacke, a.a.O., S. 48 und H.-J. Brandt, a.a.O., S. 83 sowie die an beiden Stellen genannten Urteile.

Bedenklich muß auch stimmen, daß der bisher in der Literatur vertretenen Meinung, es sei die Tendenz einer allmählichen Zurückdrängung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Rechtsprechung unverkennbar¹, nun neuerdings mit der Beobachtung entgegengetreten wird, es sei jetzt eine Renaissance dieser Vorschrift festzustellen.² Es ist nur zu hoffen, daß sich hier keine zyklische Entwicklung anbahnt.

Bemerkenswert ist ferner, daß zwar in der Theorie die Möglichkeit des Einsatzes des § 1 StAnpG zugunsten des Steuerpflichtigen erwähnt wird; jedoch betont die Mehrzahl der Autoren, daß in der Rechtsprechungspraxis im überwiegenden Maß zuungunsten des Steuerpflichtigen wirtschaftliche Betrachtungen angestellt werden.³ Entsprechende Auszählungen von BFH-Urteilen bestätigen das.⁴

Die Ursache hierfür mag vielleicht in der Eigenart der an den BFH herangetragenen Sachverhalte liegen; jedoch ist die genannte Beobachtung im Zusammenhang zu sehen mit den bisher geäußerten Bedenken zur Rechtsprechung des BFH zu § 1 StAnpG und damit insbesondere zur freien Sachverhaltsbeurteilung auf der Grundlage von Abs. 3.⁵ Die Beobachtung wirft weiter ein eigenartiges Licht auf die Kontinuität der BFH-Rechtsprechung, wenn man sich an einige Äußerungen des BFH erinnert, die den unbefangenen Leser zu dem Schluß verleiten

¹ Vgl. C.-H. Esser, Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht - Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", Würzburg 1966, S. 147, K. Barske, a.a.O., S. 2246 und D. Schneider, a.a.O., S. 73.

² Vgl. W. Körner, a.a.O., S. 797 sowie Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 50 zu § 2, S. E 133.

³ Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 70, ferner G. Wacke, a.a.O., S. 47 und H. Spanner, a.a.O., S. 182.

⁴ Vgl. H.-J. Brandt, a.a.O., S. 105 sowie G. Rose, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, "FR", 1968, S. 435.

⁵ Nach Auffassung von H.-J. Brandt, a.a.O., S. 98, ergibt sich hieraus ein erhebliches Element der Rechtsunsicherheit.

könnten, § 1 StAnpG sei hauptsächlich zur Ermöglichung steuerlicher Vorteile für den Steuerpflichtigen geschaffen: "Berücksichtigt man, daß die Verwaltung aufgrund ihrer Mitwirkung bei der Gesetzgebung im allgemeinen in der Lage ist, ihre Belange bei der Fassung des Gesetzes in ausreichendem Maße zu wahren, so wird das Anwendungsgebiet des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 besonders dort zu suchen sein, wo es sich um Auslegung von Gesetzen und Verordnungen zugunsten des Stpfl. handelt."¹

Herrmann-Heuer ist daher zuzustimmen, wenn sie die BFH-Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise als nicht selten unberechenbar bezeichnen.² Ebenso äußert sich Felix: "Im geltenden Steuerrecht ist die Beantwortung der Frage, ob nun die rechtliche Gestaltung maßgebend ist oder die Umdeutung auf dem Boden der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nicht vorausrechenbar."³

Zunächst ist daher festzuhalten, daß die bisherige Anwendung des § 1 StAnpG zum Zwecke der Einschränkung der durch bürgerlich-rechtliche Gestaltungsmaßnahmen oder durch Tatsachengestaltung erzielbaren Steuersparnissen weitgehendst auf Kosten der Rechtssicherheit vorgenommen wird. Daß dies durchaus auf der Grundlage einer bewußten Entscheidung geschehen sein kann, zeigt eine in einem anderen Zusammenhang (d.h. ohne Bezug auf § 1 StAnpG) vom BFH getroffenen Feststellung, nämlich, daß "sich jeder Vorteil, der einem Steuerpflichtigen durch eine zu niedrige Erfassung erwächst,

¹ BFH-Urteil vom 8.9.1953, I 57/524 U, BStBl 1953 III, S. 344 (347); vgl. auch BFH-Urteil vom 11.2.1966, VI 269/64, BStBl 1966 III, S. 316 (317) sowie BFH-Urteil vom 26.1.1962, s. oben, S. 30; vgl. ferner G. Rose, a.a.O., S. 434f. und S. 427.

² Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 52 zu § 2, S. E 141; vgl. auch S. E 127.

³ G. Felix, in: Steuerrechtsprechung in Karteiform, StRK-Anm., GewStG § 2 Abs. 1 R. 268. Vgl. auch Grass, a.a.O., S. 11.

zu Lasten der Allgemeinheit auswirkt. ... Dem trägt das Steuerrecht durch die ... weitgehende Durchbrechung des Grundsatzes der Rechtssicherheit zugunsten des Grundsatzes der (materiellen) Richtigkeit der Besteuerung Rechnung."¹

Verglichen mit den Anwendungsvorschriften für die wirtschaftliche Betrachtungsweise sind die Voraussetzungen des § 42 AO 77 (§ 6 StAnpG) zwar präziser gefaßt², jedoch ist auch hier Kritik wegen mangelnder Rechtssicherheit unüberhörbar.³ Ein Steuerpflichtiger, der vor der Frage steht, ob eine von ihm geplante Gestaltung Anerkennung finden oder als Mißbrauch abgelehnt werden wird, ist damit "vielfach in einer recht mißlichen Situation. Es wird ihm bei dieser Entscheidung oft sehr viel, ja zuviel zugemutet, zumal selbst Finanzexperten wie die Finanzbehörden und die Finanzgerichte oft sehr unterschiedlicher Meinung hierzu im Einzelfalle sind."⁴

Ferner bemerkt Blencke zur fehlenden Begriffsbestimmung des Gestaltungsmissbrauchs: "Zugegeben ist, ... daß die Grenzen zwischen nicht zu beanstandenden Steuerersparnismaßnahmen und der unerlaubten Steuerumgehung unscharf geworden sind, so daß im Schrifttum nicht ganz zu Unrecht die Ansicht vertreten wird, daß heute tatsächlich niemand mehr genau sagen kann, ob eine rechtliche Gestaltung als Mißbrauch angesehen werden wird oder nicht."⁵ Verstärkt wird diese Unsicherheit noch durch die schon erwähnte, bisher zu beobachtende Zurückdrängung des § 42 AO 77 (§ 6 StAnpG), vielleicht gerade wegen seiner relativ genaueren Anwendungsvorschriften, durch § 1 Abs. 3 StAnpG.⁶

¹ BFH-Urteil vom 5.12.1958, VI 296/57 S, BStBl 1959 III, S. 86 (87).

² Vgl. H. Brockhoff, Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Sachverhalts, "DStR", 1968 Heft 21, S. 666.

³ Vgl. Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 14 zu § 6 StAnpG, S. 1418 c f und den Überblick bei Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 54 zu § 2, S. E 144.

⁴ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 206.

⁵ Ebenda, S. 207; vgl. auch ebenda, S. 209.

⁶ Vgl. H. Brockhoff, a.a.O., S. 666 sowie auch H.-J. Brandt, a.a.O., S. 105.

Nicht zuletzt trägt zur Verunsicherung des Steuerpflichtigen die Tatsache bei, daß die einzelnen Senate des BFH die Bedeutung des Privatrechts für die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts und insbesondere den Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchaus nicht immer einheitlich beurteilen.¹

4.2. Zur Praxis der Beschränkung der Gestaltungsfreiheit durch den BFH

Jeder Versuch, mit Hilfe von bürgerlich-rechtlichen Maßnahmen oder durch Tatsachengestaltung zu einer Verminderung der steuerlichen Belastung zu kommen, wird aber nicht nur durch die bisher beschriebenen Unsicherheitsfaktoren erschwert. Vielmehr wird in der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine deutliche Neigung zu 'in dubio pro fisco'-Urteilen beobachtet, wobei man sich keineswegs nur auf die allgemeine Tatsache der Überwiegenden Anwendung des § 1 StAnpG zuungunsten des Steuerpflichtigen stützt.²

So weist Brandt auf zwei Urteile hin, die einen Liefervergang einmal beim Verkäufer, zum anderen beim Käufer mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Weise behandeln, daß ein und derselbe Lieferungsvergang bei der steuerlichen Behandlung des Käufers als Scheinvergang abgelehnt, bei der Besteuerung des Verkäufers aber anerkannt wird.³ In einem anderen Urteil hat der BFH eine Rechtsgestaltung für die

¹ Vgl. hierzu W. Polland, a.a.O., S. 142f.; G. Rose, a.a.O., S. 434; aus der Rechtsprechung z.B. das BFH-Urteil vom 11.5.1962, VI 55/61 U, BStBl 1962 III, S. 310 (311); vgl. ferner auch W. Eckhardt, a.a.O., S. 119 und H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 50.

² Vgl. auch Grass, a.a.O., S. 15.

³ Vgl. H.-J. Brandt, a.a.O., S. 104 und die dort genannten Urteile; erinnert sei an dieser Stelle noch an die vom BFH aufgestellte Forderung nach besonders vorsichtigem Umgang mit § 1 StAnpG auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, vgl. oben, S. 30; zu Brandts Bewertung der diesbezüglichen allgemeinen Tendenz des BFH siehe auch ebenda, S. 98.

Körperschaftsteuer verworfen, für die Grunderwerbsteuer aber anerkannt mit der Begründung, die Grunderwerbsteuer knüpfe grundsätzlich an bürgerlich-rechtliche, die Körperschaftsteuer dagegen grundsätzlich an wirtschaftliche Tatbestände an;¹ an anderer Stelle freilich wird auch bei der Grunderwerbsteuer mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise operiert, allerdings zuungunsten des Steuerpflichtigen.² Auch Spitaler³ und Wilser⁴ vertreten die Meinung, daß bei den Verkehrsteuern wirtschaftliche Betrachtungsweise oder Beachtung der bürgerlich-rechtlichen Form jeweils so zum Zuge kommen, daß eine Bejahung der Steuerpflicht folgt.⁵

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Pensionszusagen an den Gesellschafter einer Einmann-GmbH betont Hopfenmüller: "Man kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ausschließen, um die doppelte Tarifbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer zu sichern, sie aber im übrigen wirksam bleiben lassen"⁶ mit der Wirkung der Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung.

Auch die von Körner aufgeführte Beispielsreihe⁷ von BFH-Urteilen, in denen bei je zwei wirtschaftlich gleichgelagerten Sachverhalten entweder der zivilrechtlichen oder der wirtschaftlichen Situation entscheidende Bedeutung zugemessen wird, ohne daß hierfür einleuchtende Gründe ersichtlich

¹ BFH-Urteil vom 30.11.1955, II 35/54 U, BStBl 1956 III, S. 28; vgl. hierzu auch die ablehnende Kommentierung von H. Paulick, Steuereinsparung, a.a.O., S. 413.

² BFH-Urteil vom 10.1.1962, II 13/61 U, BStBl 1962 III, S. 133.

³ Spitaler, Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, a.a.O., S. 30.

⁴ O. Wilser, Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960, S. 118f.

⁵ Vgl. hierzu auch H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 94. Ähnlich äußert sich auch E. Birgelen, a.a.O., S. 62.

⁶ Th. Hopfenmüller, Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, StbJB 1961/62, S. 259; vgl. auch die dort genannten Urteile.

⁷ Vgl. W. Körner, a.a.O., S. 797.

werden, erhärtet den Verdacht, daß der BFH bei der Entscheidung, ob die bürgerlich-rechtliche Gestaltung anzuerkennen oder zu übergehen sei, seinen relativ großen Spielraum bei der Anwendung der §§ 1 und 6 StAnpG zu einer Urteilsfindung ausnutzt, die sich häufig vom steuerlichen Ergebnis leiten läßt.¹

Zwar besteht auch der vom BFH selbst aufgestellte Grundsatz, von geprägten Begriffen des bürgerlichen Rechts dürfe nicht abgewichen werden, solange nicht ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers klar feststellbar sei.² Jedoch kommt Eckhardt aufgrund der von ihm untersuchten Urteile zu der Auffassung, daß der BFH keineswegs kleinlich verfährt, "wenn es darum geht, einen gegenteiligen Willen des Steuergesetzgebers festzustellen."³

Zusammengenommen zeigt also das System der allgemeinen Beschränkungen der Gestaltungsfreiheit und insbesondere dessen Handhabung eine deutliche Tendenz zur perfektionistischen Bekämpfung möglicher Steuerumgehungen und Steuerausweichungen.⁴ Das Bemühen, die bei dem Umfang und der Kompliziertheit unseres Steuerrechts wohl unvermeidlich immer wieder auftretenden Gesetzeslücken und Ausweichungsmöglichkeiten soweit wie möglich abzudichten und einzuschränken, damit nicht die steuerliche Belastung jedes Einzelnen von seiner Gewitztheit oder seiner besseren steuerlichen Beratung abhängt⁵, hat dazu geführt, daß die Rechtsprechung

¹ Vgl. auch Th. Hopfenmüller, a.a.O., S. 239f.

² BFH-Urteil vom 24.2.1961, VI 84/60 U, BStBl 1961 III, S. 188.

³ W. Eckhardt, a.a.O., S. 106; vgl. auch die hierzu aufgeführte Rechtsprechung, S. 106ff. sowie die Hinweise auf S. 94.

⁴ Vgl. auch Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 45 zu § 2, S. E 123 und Anm. 47 zu § 2, S. E 130, ferner Anm. 52 zu § 2, S. E 141, sowie die dort jeweils genannten Beispiele.

⁵ Vgl. auch K. Barske, a.a.O., S. 2252, der darauf hinweist, daß der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht so sehr darin besteht, "jedem die gleiche Chance ausgeklügelter Steuer-
vermeidung zu geben, als vielmehr darin, daß alle wirtschaftlich gleichgelagerten Fälle auch in gleicher Weise belastet werden."

dieses Ziel nicht nur unter weitgehender Vernachlässigung der Rechtssicherheit¹, sondern auch in einer häufig profiskalisch erscheinenden Art und Weise zu erreichen sucht.² Die Unsicherheit über den konkreten Verlauf der Gestaltungsgrenzen bedeutet also gerade auch wegen der derzeitigen Ausnutzung dieser Situation durch die Rechtsprechung keineswegs einen Vorteil für den Steuerpflichtigen: "Da diese unscharfe Trennung (zwischen nicht zu beanstandenden und später verworfenen Steuerersparnismaßnahmen; d. Verf.) von Seiten der Finanzbehörden jedoch auch gegen den Steuerpflichtigen Verwendung finden kann und im Zweifelsfall vielfach auch angewendet wird, sind die hierin steckenden Risiken gegebenenfalls erheblich größer als die damit verbundenen Chancen."³

Es ist daher festzuhalten, daß der Steuerpflichtige, der mit neuartigen, ausgeklügelten Konstruktionen zivilrechtlicher oder tatsächlicher Art endgültige Steuerersparnisse anstrebt, eher damit rechnen muß, daß ihm von der Rechtsprechung der Weg versperrt werden wird, als daß er einen Erfolg erwarten dürfte;⁴ dies gilt insbesondere dann, wenn für die gewählte Konstruktion nicht einmal überzeugende Gründe außersteuerlicher Art vorgebracht werden können. Das System der allgemeinen Beschränkungen der Gestaltungsfreiheit zur Verhinderung möglicher neuartiger Versuche von Steuerumgehungen oder Steuerausweichungen kann somit

¹ Vgl. R. Thiel, a.a.O., S. 181.

² Bezeichnend erscheint hier auch die folgende Äußerung eines Richters am BFH: "Wir tragen auch zuviel immanenten Untertanengeist immer noch mit uns herum, der uns selbst mögliche und durchaus legale Steuerersparnisse als gewissermaßen unmoralisch, als verwerflich, ja mindestens als unfein erscheinen läßt"; Grass, a.a.O., S. 11.

³ K. Dieckmann, a.a.O., S. 13.

⁴ Anderer Ansicht ist T. Menck, a.a.O., S. 1860f.; vgl. aber die Erwiderung von W. Friedrich, Die gesetzlichen Grenzen der Besteuerung im Rechtsstaat, "DB", 1976, S. 354.

zumindest keinesfalls als lückenhaft und seine tatsächliche Handhabung durch die Rechtsprechung keinesfalls als 'gestaltungsfreundlich' bezeichnet werden. Es kommt hinzu, daß auch der Gesetzgeber (auf Betreiben der Finanzverwaltung) inzwischen verhältnismäßig rasch und flexibel reagiert, wenn die Rechtsprechung einmal eine Gestaltungsmaßnahme gebilligt hat und die Verwaltung dieses hinzunehmen nicht bereit ist.¹ Da derartige Versuche nicht selten aber erst nach Ablauf eines teilweise beträchtlichen Zeitraumes kerriert werden, darf allerdings nicht übersehen werden, daß sowohl der mögliche Zinsgewinn als auch die Hoffnung, nicht aufzufallen oder doch eine Anerkennung der gewählten Konstruktion zu erreichen, ausreichender Ansporn zur Durchführung solcher Maßnahmen sein können. Auch ist mit der obigen Beurteilung des Systems der allgemeinen Beschränkungen der Gestaltungsfreiheit noch nichts über die heute anerkannten und üblichen einzelnen Möglichkeiten zur Erzielung legaler Steuerersparnisse im Rahmen der Gestaltungsfreiheit gesagt, ein Bereich, der ja nicht nur durch Maßnahmen der zivilrechtlichen oder tatsächlichen Gestaltung eines Vorgangs, sondern auch durch Ausübung spezifisch steuerlicher Wahlrechte und Einflußmöglichkeiten geprägt wird.

¹ Vgl. hierzu die Beispiele bei W. Friedrich, a.a.O., S. 356 sowie die Änderung des § 5 Abs. 3 EStG durch Art. 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, BGBl. I, S. 3341 vom 17.12.76 als Reaktion auf das 'Biersteuerurteil', BFH-Urteil vom 26.2.1975, I R 72/73, BStBl 1976 II, S. 13 und die Änderung des § 6 Abs. 2 EStG durch Art. 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung als Reaktion auf das 'Straßenleuchten- und das 'Schriftenminimaurteil' (BFH-Urteile vom 28.3.1973, BStBl 1974 II, S. 2 und vom 18.11.1975, BStBl 1976 II, S. 214); ferner zur 'doppelstöckigen' GmbH & Co KG. D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Opladen 1974, S. 136; vgl. weiter auch die Aufstellung gesetzgeberischer Maßnahmen zur Verhinderung mißbräuchlicher Ausnutzung von Steuerverteilen in: "Die Steuerberatung", 1973, S. 244.

III. Die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit im Rahmen des geltenden Steuerrechts

Die Untersuchung der steuerrechtlichen Grundlagen und Grenzen der Gestaltungsfreiheit hat gezeigt, daß nicht zuletzt die unscharfen gesetzlichen Bestimmungen es der Rechtsprechung ermöglichen, denjenigen Versuchen flexibel entgegenzutreten, die durch Tatsachengestaltung oder durch Wahl einer zweckdienlichen bürgerlich-rechtlichen Form legale Steuereinsparungen erzielen wollen, wenn eine solche Ersparnis nach Auffassung der Rechtsprechung mit Sinn und Zweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren ist. Weiter ist festzuhalten, daß die Rechtsprechung diese Möglichkeit auch ausnutzt, zum Teil sogar in bedenklich erscheinender Weise.

Im Folgenden sollen nun als zulässig anerkannte Maßnahmen zur Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit betrachtet werden. Naturgemäß lassen sich hier nicht alle denkbaren Möglichkeiten erfassen, da diese vielfach nur aus den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen heraus erwachsen; doch soll versucht werden, den durch die Gestaltungsfreiheit abgesteckten Rahmen¹ zumindest beispielhaft auszuschöpfen.

1. Steueraufschub und Steuerersparnis

Die erfolgreiche Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit bewirkt entweder eine endgültige Verminderung der an einen bestimmten Vorgang oder Zustand geknüpften steuerlichen Belastung, so daß dieser Minderbetrag für den Fiskus unwiderruflich verloren ist, also auch etwa bei der Auflösung eines Unternehmens nicht mehr erfaßt werden kann, oder aber eine Verschiebung des Zahlungszeitpunkts eines ohne diese Gestaltungsmaßnahme bereits fälligen Steuerbetrages. Der Vorteil dieses Aufschubs liegt in der Erhaltung oder Verbesserung der Liquidität und dem daraus resultierenden Zinsgewinn.

¹ Vgl. oben, S. 4ff.

Auch unter Berücksichtigung der ständigen Geldentwertung ist jeder Aufschub für den Steuerzahler erstrebenswert.

Da es in bestimmten Fällen möglich ist, die Zahlung eines Betrages sehr lange hinauszuzögern, unter Umständen sogar bis zum Unternehmensende oder auch noch darüber hinaus, kann sich wegen der nicht abzuschätzenden Laufzeit eines solchen langfristigen Steuerkredits die Grenze zwischen endgültiger Ersparnis und Steueraufschub leicht verwischen. Ein Aufschub geht auch dann ganz oder teilweise in eine endgültige Ersparnis über, "wenn und soweit eine Tarifentschärfung im folgenden Jahr gegeben ist ... oder wenn die späteren Jahre mit Verlust abschließen und diese Verluste nicht nach § 10 d EStG vorgetragen werden können."¹ Darüber hinaus kann sich später die Gelegenheit ergeben, stille Reserven mit ermäßigtem Steuersatz aufzulösen. Auch läßt sich nicht mit Sicherheit ausschließen, daß im Einzelfall sogar einmal eine unversteuerte Auflösung möglich sein wird; denn zumindest aus der Vergangenheit sind derartige Fälle bekannt² und auch die deswegen in Kraft gesetzten Neuregelungen garantieren nicht, daß nicht noch andere 'loopholes' bestehen oder neu hinzutreten können.

Von einer erfolgreichen Maßnahme der Steuergestaltung kann also zunächst immer dann gesprochen werden, wenn entweder eine endgültige Ersparnis erreicht wird oder aber ein Aufschub, dessen finanzieller Vorteil (Zinsgewinn, Liquiditätshilfe) den im späteren Zahlungszeitpunkt eventuell zu tragenden steuerlichen Mehrbetrag überwiegt.³ Eine solche Mehrbelastung kann beispielsweise durch die Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs entstehen.

¹ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 35; vgl. auch M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 117.

² Vgl. Der Spiegel vom 4.1.1971, S. 40f. und K. Ebling, Neuorientierung im deutschen Außensteuerrecht, "AWD", 1971, S. 5.

³ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 4. Aufl., München 1976, S. 616 sowie M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 21f.

Darüber hinaus bildet der progressive Tarif einen Anreiz zur Steuerlastminimierung, nämlich dazu, die in einzelnen Perioden möglicherweise stark schwankenden Einkommensbeträge durch entsprechende Verlagerungsmaßnahmen einander anzugleichen, um so den andernfalls durch die Progressionen verursachten Mehrbelastungen zu entgehen.¹ Diese Gewinn-egalisation ist insbesondere für kleine und mittlere Einkommensteuerpflichtige eine der wichtigsten Möglichkeiten zur Erzielung spürbarer Steuerersparnisse; das ab 1.1.1977 geltende Körperschaftsteuerrecht erweitert diesen Kreis um die kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften, da das 'Schütt aus, hol zurück'-Verfahren es ermöglicht, auch die Gewinne, die im Unternehmen verbleiben sollen, mit dem (in der Regel niedrigeren) ESt-Steuersatz des Anteilseigners zu versteuern.

2. Einkommensteuer

Die hier zu erörternden Gestaltungsmaßnahmen wirken sich in der Regel auch auf die Belastung durch andere Steuern aus, so in erster Linie auf die Körperschaftsteuer und die Gewerbeertragsteuer als den gewinnabhängigen Teil der Gewerbesteuer, gegebenenfalls auch auf die Kirchensteuer; ferner auf die Gewerbekapital- und die Vermögensteuer, da bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens von der Bilanz ausgegangen wird. Bei der Behandlung dieser Steuern werden daher dann nur noch die für sie spezifischen Einsparungsmöglichkeiten untersucht.

2.1. Gewinnermittlungswahlrechte

Das Einkommensteuerrecht kennt verschiedene Arten der Gewinnermittlung und billigt einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen zu, statt durch Vermögensvergleich den Gewinn auf andere Weise festzustellen.

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 24 - 30 sowie G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 587f. und insbesondere F.-J. Vogt, Bilanztaktik, Heidelberg 1963, 6. Aufl., S.16ff.

Nicht buchführungspflichtige¹ Land- und Forstwirte können den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln², die an die Einheitswerte anknüpfen, haben auf Antrag aber auch die Möglichkeit, stattdessen den Betriebsvermögensvergleich oder die Überschußrechnung zu wählen (vgl. § 13a EStG). Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen bietet jedoch neben der Verwaltungsvereinfachung durch die niedrige Bemessung des Grundbetrages (§ 13a Abs. 3 EStG) und des Wertes der Arbeitsleistung (§ 13a Abs. 4 EStG) eine deutliche steuerliche Entlastung gegenüber den beiden anderen Gewinnermittlungsmöglichkeiten, so daß eine Entscheidung für Überschußrechnung oder Bilanzierung in aller Regel nicht in Betracht kommen wird. Dieser zur Förderung der Landwirtschaft eingeräumte Steuerverzicht kann m.E. sinnavell nur im Rahmen einer Gesamtuntersuchung aller diesem Wirtschaftszweig gewährten direkten und indirekten Förderungsmaßnahmen und Subventionen beurteilt werden. Aus naheliegenden Gründen muß auf eine solche Untersuchung in dieser Arbeit allerdings verzichtet werden. Für andere Gruppen von Steuerpflichtigen bietet sich als beachtenswerte Alternative zur an sich als Regelfall anzusehenden Bilanzierung (Vermögensvergleich im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG) die Ermittlung des Gewinns als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG an.

Neben einzelnen Gruppen von Land- und Forstwirten³, nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden und Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (aufgrund der Festlegung bestimmter Umsatz- und Betriebsvermögenshöchstgrenzen zählen zu diesen drei Gruppen nur Kleinbetriebe)

¹ Nach Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 3 zu § 13 EStG, sind von ca. 900.000 Betrieben nur ca. 40.000 buchführend, weitere ca. 40.000 sind zwar buchführungspflichtig, kommen dem aber nicht nach, sind also sog. Schätzungslandwirte.

² Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 5. Aufl., München 1978, S. 305.

³ Bestimmte Landwirte mit Sonderkulturen und bestimmte Forstwirte; vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 4 EStG.

haben als besonders begünstigte Teilgruppe der Selbständigen die freiberuflich Tätigen die Möglichkeit zur Wahl der Überschußrechnung, da sie dabei nicht durch eine Höchstgrenze eingeschränkt sind.¹

Zwar müssen Überschußrechnung wie Bilanzierung für die Gesamtlebensdauer eines Betriebes zum selben Ergebnis führen², jedoch können sich für die einzelnen Wirtschaftsjahre verschieden hohe Gewinnbeträge ergeben. So führt bei der Bilanzierung bereits die Aktivierung von Forderungen, andererseits auch die Passivierung von drohenden Inanspruchnahmen ohne jegliche Geldbewegung zur Gewinn- oder Verlustausweisung, während sich bei der Überschußrechnung erst der Geld- ein- und -ausgang gewinnmäßig auswirkt.³

Für den durch die Wahlmöglichkeit gegebenenfalls begünstigten Personenkreis stellt sich somit die Frage nach der steuerlich optimalen Gewinnermittlungsart. Wenn diese Gruppe auch kaum eine Möglichkeit zur Bildung nennenswerter stiller Reserven im Anlagevermögen hat und die Überschußrechnung den Vorteil der Besteuerung der Erträge erst bei Zahlungseingang bietet, der zudem noch durch den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung gesteuert werden kann, so ist möglicherweise doch die Bilanzierung in den Fällen eher empfehlenswert, in denen sich einerseits darauf hinwirken läßt, daß die Entstehung aktivierungspflichtiger Forderungen und der dazugehörige Geldeingang zeitlich nicht zu sehr auseinanderfallen (z.B. durch Empfang von Vorauszahlungen und

¹ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 4 EStG, S. E 485f. und H. Segebrecht, Die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 3. Aufl., Herne u. Berlin 1973, S. 40 - 42.

² Wöhe weist zwar richtig darauf hin, daß wegen des fehlenden Verlustvortrages bei der Überschußrechnung auch die Totalgewinne bei beiden Methoden differieren können, jedoch liegt die Ursache für die Unterschiedlichkeit außerhalb der Ermittlungsmethode selbst. Vgl. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 328. Durch das EStG-Änderungsgesetz vom 20.4.1976 ist der Verlustvor- und -rücktrag nunmehr beim Gesamtbetrag der Einkünfte zu berücksichtigen, so daß dieser Unterschied für die Zukunft entfällt.

³ Vgl. ebenda, S. 330f.

weitestmöglicher Verzögerung des Zeitpunkts der Rechnungsausstellung in Verbindung mit möglichst niedriger Bewertung der halbfertigen Arbeiten), zum anderen die Möglichkeit besteht, durch Passivierung von Schadensersatz- oder Garantieverpflichtungen Gewinne bis zur endgültigen Abwicklung der zugrundeliegenden Vorfälle in spätere Perioden zu verlagern.¹ Unter diesen Umständen kann sich die Bilanzierung insbesondere für Ingenieure, Architekten, Statiker, eventuell auch für Rechtsanwälte, Steuer- und Wirtschaftsberater anbieten. Für kleinere Händler und Handwerker dagegen kann die Überschussrechnung vorteilhafter sein, da sie es ermöglicht, am Ende des Jahres einen beliebigen Teil des Gewinns in Anschaffungen von Waren aufgehen zu lassen, da ja diese Betriebsausgabe nicht durch Aktivierungen aufgehoben wird.²

Ein begrenzter Kreis von Steuerpflichtigen, darunter die Freiberufler als besonders privilegierter Teil, kann hier also unter Berücksichtigung der betriebsindividuellen Gegebenheiten den Gewinn jeweils in der Art ermitteln, bei der die geringere steuerliche Belastung erreicht wird.

Die Entscheidung für die Überschussrechnung oder die Bilanzierung bindet den Steuerpflichtigen nicht unwiderruflich, die Freiheit zum Übergang besteht. Ein wiederholtes Wechseln zwischen den Gewinnermittlungsmethoden zum Zweck der Steuerersparnis ist allerdings ausgeschlossen.³ Es dürfte aber nicht zu beanstanden sein, wenn etwa ein zunächst bilanzierender Steuerpflichtiger nach einigen Jahren der Überschussrechnung wieder zur Bilanzierung zurückkehrt; begründen ließe sich eine solche Rückkehr ohne weiteres mit betriebswirtschaftlichen Erfordernissen oder dem Verlangen der Banken. Somit kann der Steuerpflichtige entsprechende

¹ Vgl. auch G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 329.

² O. Bühler - P. Scherpf, Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971, S. 269.

³ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 88 zu § 4 EStG, S. E 486f.

Belastungsvergleichsrechnungen anstellen und gegebenenfalls zu einer günstigeren Gewinnermittlungsart übergehen. Dabei muß er allerdings gewisse vorgeschriebene Zu- und Abrechnungen vornehmen, die eine Doppelbelastung oder eine Vermeidung der Besteuerung von Gewinnbestandteilen verhindern sollen.¹ Die hieraus unter Umständen resultierende Gewinnerhöhung kann auf Antrag des Steuerpflichtigen "gleichmäßig auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden".²

2.2. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte

Bei der Ermittlung des Gewinns durch Vermögensvergleich kann in einigen Fällen der Steuerpflichtige innerhalb gesetzlich fixierter Grenzen selbst entscheiden, ob ein bestimmter Posten überhaupt zu aktivieren oder zu passivieren ist (Bilanzierungswahlrecht) oder mit welchem Wert ein Bilanzposten bei mehreren zulässigen Wertansätzen ausgewiesen werden soll (Bewertungswahlrecht).³ Durch Unterbewertung der Aktiva und vergleichsweise hohe Bewertung der Passiva werden erzielte Gewinne, obwohl sie ebenso wie bei der Bildung offener Rücklagen an den Betrieb gebunden worden sind, buchmäßig nicht gezeigt,⁴ also sogenannte stille Reserven gelegt.

Die sich hier anbietenden Möglichkeiten zur Beeinflussung des Gewinns der abgeschlossenen und zukünftiger Perioden⁵ ergeben sich zunächst aus der - allerdings einge-

¹ Vgl. hierzu H. Segebrecht, Wechsel der Gewinnermittlungsarten, 2. Aufl., Herne u. Berlin 1974.

² Abschnitt 19, Abs. 2 EStR; vgl. auch O. Bühler - P. Scherpf, a.a.O., S. 272.

³ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 45.

⁴ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 578.

⁵ Die Wichtigkeit einer auf möglichst lange Sicht geplanten Gewinnbeeinflussung wird besonders von Kottke betont; K. Kottke, a.a.O., S. 21 u. S. 24ff.

schränkten¹ - Anknüpfung des Steuerrechts an die entsprechenden handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in § 5 Abs. 1 EStG.² Hinzu kommen noch die ausdrücklich durch das Steuerrecht eingeräumten Wahlrechte. Wegen der Voraussetzung gleichlautender Bilanzierung in der Handelsbilanz wird freilich der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der Praxis in sein Gegenteil verkehrt.³ Alle diese Wahlrechte beruhen entweder auf wirtschafts- oder sozialpolitischen Zielsetzungen des Gesetzgebers, Börner-Krawitz sprechen hier von spezifischen Instrumenten der Steuerbilanzpolitik⁴, oder aber sie dienen der Rationalisierung der Jahreserfolgsrechnung, nach Börner-Krawitz dann unspezifische Instrumente.

Sieht man von diesen ausdrücklichen (steuerrechtlichen) Wahlmöglichkeiten ab, so ist ein weiterer Grund, der notwendig zur Gewährung von Bilanzierungs- und Bewertungsspielräumen hinführt, in den Schwierigkeiten zu suchen, die der Ermittlung eines intersubjektiv nachprüfbar richtigen Periodenergebnisses entgegenstehen: Aufwendungen und Erträge bestimmen den Periodenerfolg, weichen aber von

¹ Vgl. hierzu die steuerlichen Bewertungsvorschriften (§§ 6, 6a und 7 EStG) sowie für die Bedeutung der handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte die zusammenfassende Darstellung des grundlegenden Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl 1969 II, S. 291 bei G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 348; für eine kritische Auseinandersetzung mit den BFH-Thesen vgl. die ebenda genannte Literatur sowie U. Niemann, Bilanzierungswahlrechte - Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Wahlmöglichkeiten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung -, Institut FSt, Heft 98, Bonn 1971.

² Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 192, halten es für die große Funktion des § 5 EStG, endlose Streitigkeiten zwischen Behörde und Steuerpflichtigen über die Bilanzansätze zu verhindern, da eben die in der Handelsbilanz ausgeübten Wahlrechte auch für die Steuerbilanz maßgebend sein sollen.

³ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 345, 347 und 351; ferner K. Dieckmann, a.a.O., S. 52f.

⁴ Vgl. hierzu Börner-Krawitz, a.a.O., S. 42ff.

den entsprechenden Zahlungsmittelbewegungen zeitlich ab; somit "entsteht das Problem, zwischen erfolgswirksam und nicht erfolgswirksam zu rechnenden Zahlungsmittelbewegungen zu unterscheiden"¹ (Periodisierung). Diese Aufgabe ist häufig nur durch "Ermittlungsentscheidungen"² zu erfüllen; man spricht daher auch vom "Schätzungscharakter mancher Bilanzansätze"³ (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen). Daraus folgt weiter, daß schließlich der Unternehmer selbst am ehesten und besten in der Lage ist oder sein sollte, solche Schätzungen vorzunehmen, also die einzelnen Positionen des Betriebsvermögens zu beurteilen.⁴ In der Regel kann daher die Steuerbehörde hier nur prüfen, ob der Steuerpflichtige seinen Ermessensspielraum im Einzelfall nicht überschritten hat.⁵ Die sich aus diesen Ermessensspielräumen ergebenden Möglichkeiten werden von Börner-Krawitz ebenfalls den unspezifischen Instrumenten der Steuerbilanzpolitik zugerechnet.⁶

Zum Bereich der Gestaltungsfreiheit gehören nun in erster Linie die unspezifischen Instrumente der Steuerbilanzpolitik, also alle Maßnahmen, die sich aus der Ausnutzung von Ermessensspielräumen ergeben, sowie diejenigen Möglichkeiten, die zur Rationalisierung der Erfolgsrechnung geschaffen wurden. Bei den spezifischen Instrumenten, also den wirtschafts- oder sozialpolitisch begründeten Wahlrechten, wird dagegen in aller Regel die Möglichkeit zur Steuer-
g e s t a l t u n g im Sinne des in dieser Arbeit verwandten Begriffssystems⁷ entfallen.

¹ Börner-Krawitz, a.a.O., S. 44.

² Ebenda, S. 50.

³ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 29.

⁴ Vgl. ebenda, S. 15 und (ohne Autor) "Wenn der Betriebsprüfer kommt ...", hrsg. vom Präsidium des Bundes der Steuerzahler, 5. Aufl., Wiesbaden 1974, S. 12.

⁵ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 202.

⁶ Vgl. Börner-Krawitz, a.a.O., S. 57.

⁷ Vgl. oben, S. 8.

2.2.1. Aktivseite der Steuerbilanz

Als erstes Mittel steuerlicher Bilanzpolitik im Rahmen der Gestaltungsfreiheit sei das unter bestimmten Bedingungen zulässige Wahlrecht erwähnt, Wirtschaftsgüter entweder dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zuzuordnen.¹ Es muß sich hier um Gegenstände handeln, die nicht mit Notwendigkeit unter den einen oder den anderen Vermögensbegriff fallen, sondern die lediglich in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt oder geeignet sind.² Man spricht dann von gewillkürtem Betriebsvermögen. Nach Auffassung von Blencke zeigt sich hier "für den Steuerpflichtigen ein weites Feld der Gestaltungsfreiheit."³

Jedoch kann das Erfordernis des objektiven Zusammenhangs mit dem Betrieb in vielen Fällen die Willkür von Vermögensgegenständen zum Betriebsvermögen erschweren; gewillkürt bedeutet also nicht willkürlich.⁴ Der Steuerpflichtige hat also gegebenenfalls die Berechtigung der Zuerdnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen nachzuweisen; Grass und Blencke⁵ meinen freilich, daß dieses nur sehr ungeschickten oder besonders ehrlichen Steuerpflichtigen mißlingen wird. Diese Aussage unterstreicht die mangelnde Trennschärfe des Kriteriums des objektiven Zusammenhangs: Bei Gütern, die sowohl privaten wie betrieblichen Zwecken

¹ Einen Überblick über die Entwicklung der Rechtsprechung zu diesem Wahlrecht gibt W. Kummer, Steuerliche Wahlrechte, Berlin 1966, S. 166ff.

² Vgl. BFH-Urteil vom 22.7.1964, I 353/61 U, BStBl 1964, III, S. 552.

³ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 67.

⁴ BFH-Urteil vom 15.7.1960, VI 10/60 S, BStBl 1960 III, S. 484 (485); vgl. auch die detaillierte Darstellung bei Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 331ff. u. 344f., bei H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 66ff. und bei D.v.d. Heyden - W. Körner, Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 4. Aufl., Herne - Berlin 1973, S. 51ff.

⁵ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 42.

dienen oder zu dienen in der Lage sind, werden immer Gründe für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sprechen. Eine Bewertung dieser Gründe muß im Einzelfall der Rechtsprechung überlassen werden.

Die Möglichkeit, bei erfolgten Wertsteigerungen ein Wirtschaftsgut dem Privatvermögen, bei Wertverlusten dagegen nachträglich dem Betriebsvermögen zuzuordnen, besteht allerdings nicht. Denn einerseits muß sich der Steuerpflichtige gewöhnlich auf längere Zeit festlegen¹, zum anderen ist für Einlagen der Ansatz des Teilwerts vorgeschrieben, so daß etwa der Versuch, nachträglich Wertpapiere, die Kursverluste erlitten, mit den höheren Anschaffungskosten zu bilanzieren, um so in Höhe des eingetretenen Wertverlustes den Gewinn zu mindern, bereits eine Steuerhinterziehung darstellen wird.

Somit haben bilanzierende Steuerpflichtige² die Möglichkeit, durch Willkürung von Vermögensgegenständen zum betrieblichen Bereich eventuell auftretende Wertverluste mit dem laufenden Einkommen zu verrechnen, wobei dann natürlich hingenommen werden muß, daß entsprechende Veräußerungsgewinne auf jeden Fall besteuert werden. Wirtschaftsgüter mit relativ sicheren Wertsteigerungserwartungen (z.B. Grundvermögen) wird man eher dem Privatvermögen, Wirtschaftsgüter, die häufiger Wertschwankungen unterliegen (z.B. Wertpapiere, Beteiligungen) dem Betriebsvermögen zuordnen.³

¹ U. Harder, Bilanzpolitik, Wesen und Methode der taktischen Beeinflussung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen, Wiesbaden 1962, S. 164, spricht von einem fixen Wahlrecht.

² Darüber hinaus kann auch bei einer Personengesellschaft ein Vermögensgegenstand, wenn er nicht in vollem Umfang dem Betrieb dient, dadurch dem Privatvermögen der Gesellschafter zugeordnet werden, daß sie selbst und nicht die Gesamthand Eigentümer werden. Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 324.

³ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 101 und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 35.

Ein weiteres Aktivierungswahlrecht¹ ist in der Möglichkeit zu sehen, die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes zu aktivieren und innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben. Wegen der Voraussetzung eines neugeschaffenen Geschäftsbetriebes einerseits und der Existenz des fünfjährigen Verlustvortrages andererseits ist jedoch sowohl die gestaltungspolitische Bedeutung als auch die Wirkung auf die Steuerlast denkbar gering.

Ferner wird in der Literatur² im Zusammenhang mit Aktivierungswahlrechten das Problem der Abgrenzung³ zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand erwähnt. Naturgemäß wird es in der Regel im Interesse des Steuerpflichtigen liegen, daß Baumaßnahmen als Erhaltungsaufwand und damit als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben angesehen werden. Da jedoch der hier einschlägige Abschn. 157 EStR den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet ist, soll auf die Problematik der Abgrenzung auch erst im entsprechenden Kapitel⁴ dieser Arbeit eingegangen werden.

2.2.1.1. Bewertungsmaßstäbe

Im System der für die Steuerbilanz grundlegenden Wertmaßstäbe Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Teilwert⁵ ist zunächst bei der Ermittlung der Herstellungskosten "dem Unternehmer ein echtes, wenn auch begrenztes steuerliches Wahlrecht"⁶ eingeräumt. Die Finanzverwaltung hat ihre Vorstellungen über den Umfang der notwendig und der wahlweise anzusetzenden Bestandteile der Herstellungskosten in Abschn. 33 EStR präzisiert. Für folgende Kosten besteht danach eine Wahlmöglichkeit:⁷

¹ Vgl. Börner-Krawitz, a.a.O., S. 166.

² Vgl. ebenda.

³ Vgl. Abschn. 24 EStR.

⁴ Vgl. unten, Kapitel 2.6.

⁵ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 344.

⁶ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 40. Die Möglichkeit einer wechselnden Ausübung dieses Wahlrechts 'je nach Bedarf' besteht allerdings nicht; vgl. W. Kummer, a.a.O., S. 142f.

⁷ Vgl. ebenda, S. 43 sowie D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Opladen 1974, S. 100f.

(1) Allgemeine Verwaltungskosten. Wöhe weist darauf hin, daß es Schwierigkeiten bereiten kann, diese von Fertigungsgemeinkosten und von Vertriebskosten abzugrenzen. Häufig - insbesondere bei kleineren Betrieben - sei dies nur durch Schätzung möglich.¹ Zwar ist Wöhe auch zuzustimmen, wenn er den geringen prozentualen Anteil der allgemeinen Verwaltungskosten an den gesamten Herstellungskosten betont², jedoch bilden die allgemeinen Verwaltungskosten nicht die einzige Position zur Beeinflussung der Höhe der Herstellungskosten, und darüber hinaus ist bei der Untersuchung der Möglichkeiten zur Bildung von stillen Reserven zunächst auch deren absolute Höhe zu beachten.

(2) Forschungs- und Entwicklungskosten, soweit sie nicht in unmittelbarer Beziehung zur Produktion von zu aktivierenden Wirtschaftsgütern stehen.³ Darüber hinaus besteht hier wegen der Schwierigkeiten der Abgrenzung die Möglichkeit, an sich zu aktivierende Kosten der Weiterentwicklung von Produkten in gewissen Grenzen als Aufwendung für Grundlagenforschung oder Neuentwicklung und damit als sofort abzugsfähig anzusehen.

(3) Betriebliche Altersversorgung und sonstige freiwillige soziale Zuwendungen und Beihilfen.⁴

(4) Gewerbebeertragsteuer⁵

(5) Zinsen; gemäß Abschn. 33 Nr. 7 EStR 1975 können die Zinsen für einen Kredit, der im Zusammenhang mit der sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Herstellung eines Wirtschaftsgutes steht, in die Herstellungskosten einbezogen werden, soweit die Zinsen auf den Herstellungszeitraum entfallen.⁶

Von diesen Positionen abgesehen sind jedoch ansonsten in der Steuerbilanz im Gegensatz zur handelsrechtlichen Regelung (§ 153 Abs. 2 AktG) die auf die Fertigung entfallenden Gemeinkosten grundsätzlich aktivierungspflichtig.⁷

¹ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.435.

² Ebenda, S. 436.

³ Ebenda; vgl. auch D. Schneider, a.a.O., S. 101.

⁴ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 45.

⁵ Vgl. hierzu W. Kummer, a.a.O., S. 170ff.

⁶ Vgl. hierzu R. Philipowski, Erwünschte und unerwünschte Steuerfolgen bei Kreditverhältnissen im Bereich des Betriebs- und Privatvermögens, Steuerkongreß-Report 1976, S. 85ff.

⁷ Vgl. Abschn. 33 EStR; ferner Bühler-Scherpf, a.a.O., S.500.

Die praktischen Schwierigkeiten der Gemeinkostenverteilung schaffen jedoch einen Spielraum für die Bemessung der Herstellungskosten, dessen Ausmaß die durch die Wahlrechte ausdrücklich gewährten Möglichkeiten wohl weit übersteigt. Denn zunächst ist die für die Gemeinkostenverteilung entscheidende 'normale' Kapazitätsauslastung "nicht hinreichend genau bestimmbar"¹, so daß der Steuerpflichtige ... die anzusetzenden Zuschlagsätze je Kostenstelle innerhalb gewisser Grenzen von Wirtschaftsjahr zu Wirtschaftsjahr und damit die Periodengewinne beeinflussen"² kann. Dem steht zwar auch der Stetigkeitsgrundsatz nicht uneingeschränkt entgegen, da eine Produktionsstätte und die dort angewandten Verfahren in der Regel ständig verändert, ergänzt und verbessert werden, doch ist anzunehmen, daß bei erheblichen Ergebnisverschiebungen von Jahr zu Jahr mit einschneidenden Korrekturen der Finanzverwaltung bei einer späteren Betriebsprüfung zu rechnen ist. Daher sollte diese Gestaltungsmöglichkeit nicht "von Wirtschaftsjahr zu Wirtschaftsjahr", sondern in größeren Abständen genutzt werden. Darüber hinaus hängt die Kontrollmöglichkeit der Finanzverwaltung natürlich weitgehend vom Stand des Rechnungswesens des jeweiligen Betriebes ab;³ bei kleinen und mittleren Betrieben ohne ausgebautes Rechnungswesen muß hier auf mehr oder weniger exakte Schätz- und Verprobungsverfahren zurückgegriffen werden.

Ein weiteres Problem bei der Ermittlung des Herstellungsaufwands bildet seine Abgrenzung zum sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand. Auch der Finanzverwaltung ist klar: "Die Grenze zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

¹ Für Einzelheiten vgl. A. Marettek, Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, a.a.O., S. 51ff. Vgl. auch D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 102.

² A. Marettek, a.a.O., S. 53.

³ Ebenda.

ist fließend."¹ Ohne auf die umfangreiche Literatur und Rechtsprechung² zu diesem Gebiet weiter einzugehen, sei nur erwähnt, daß sich natürlich auch hier die Möglichkeit anbietet, je nach steuerpolitischer Zielsetzung entweder Erhaltungsaufwand durch Aktivierung über einen bestimmten Zeitraum zu verteilen oder aber zu versuchen, Herstellungsaufwand unter Beachtung der von der Rechtsprechung in diesem Zusammenhang gefällten Entscheidungen als Erhaltungsmaßnahme darzustellen. Letzteres ist gegenüber der Finanzverwaltung naturgemäß ungleich schwieriger durchzusetzen.

Statt der (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten erlaubt § 6 EStG auch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts.³ Zwar weist Jahrmarkt⁴ richtig darauf hin, daß wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in bestimmten Fällen zwingende Niederstwertprinzip zum Ansatz des niedrigen Teilwerts in der Steuerbilanz verpflichten kann und daß somit dieses Wahlrecht für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen (Vollkaufleute und zur Buchführung verpflichtete Gewerbetreibende) gar nicht besteht; jedoch dürfte es in vielen Fällen wegen der Schwierigkeiten der exakten Ermittlung des nach dem Niederstwertprinzip anzusetzenden Wertes auch dem Vollkaufmann möglich sein, Gründe dafür zu finden, in der Handelsbilanz und damit auch in der Steuerbilanz 'zumindest vorläufig noch' einen höheren Wert beizubehalten, falls dieser steuerlich günstiger ist.

¹ Abschn. 157 EStR; vgl. auch Bühler-Scherpf, a.a.O., S.496f.

² Vgl. die in Abschn. 157 EStR genannten Fundstellen und die bei G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 438ff., erwähnten Quellen.

³ Zum Teilwertbegriff und der ihm zugrundeliegenden Problematik vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 440 - 468.

⁴ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 36ff.

Vielmehr wird das vom Gesetzgeber gewährte Wahlrecht, den niedrigeren Teilwert anzusetzen, in der Praxis dadurch eingeschränkt, daß dem Steuerpflichtigen die Beweislast für die Berechtigung einer Teilwertabschreibung auferlegt ist.¹ Der Grund für die damit den Finanzbehörden ermöglichte Zurückweisung der meisten Versuche von Teilwertabschreibung - denn in den meisten Fällen kann ein Wertansatz nur geschätzt, nicht aber bewiesen werden - ist nach Auffassung von Bühler-Scherpf nicht zuletzt in der Denkweise der Steuerverwaltung zu finden, die selbst der bescheidensten Möglichkeit jedweder Gewinnregulierung ablehnend gegenüberstehe.²

2.2.1.2 Zu- und Abschreibungen auf das Anlagevermögen

"Klassisches Instrument der Ergebnisregulierung sind die Abschreibungen" betont Jahrmarkt.³ Zwar kann dieser Feststellung für den Gesamtbereich der Bilanzpolitik gefolgt werden, doch müssen im Rahmen der Gestaltungsfreiheit Einschränkungen gesetzt werden. Betrachtet man etwa die Übersichtstabelle über Abschreibungswahlrechte bei Börner-Krawitz⁴, so fällt auf, daß die 'Masse' der hier genannten Wahlrechte in die Gruppe der Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen fällt; es handelt sich also um spezifische Instrumente der Steuerbilanzpolitik. Für die Gestaltungspolitik verbleibt somit ein vergleichsweise wenig umfangreicher Katalog von Möglichkeiten. Jedoch wird sich zeigen, daß der Gestaltungsfreiheit mit Hilfe der Abschreibungen durchaus noch nennenswerte Gewinnbeeinflussungsmöglichkeiten zukommen. Jahrmarkt⁵ weist allerdings auch auf die Zweischneidigkeit jeder Abschreibung hin, also darauf, daß wegen der

¹ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 458 und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 90.

² Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 309.

³ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 58.

⁴ Börner-Krawitz, a.a.O., S. 172ff.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 58; ebenso K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 64f.

Begrenzung der Summe der Abschreibungsbeträge auf den Gesamtbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten die heute vorgenommene AfA späteren Perioden fehlt, daß also, bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut, letztlich nur Verschiebungen der Periodengewinne erreicht werden können.¹

Die Verlagerung der Periodengewinne zur Vermeidung von Progressionsnachteilen oder zur Erzielung von mittelfristigen Zins- und Liquiditätsvorteilen durch Besteuerung der Betriebsgewinne gegen Ende der Nutzungsdauer eines Anlagegutes² ist jedoch nicht das einzige Ziel steuerlicher Abschreibungspolitik. Wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, die durch Vornahme überhöhter Abschreibungen erlangte Unterbewertung einzelner Vermögensteile über lange Zeit durchzuhalten, wird ihm dadurch ein langfristiger zinsloser Steuerkredit gewährt. Beispielsweise ließe sich durch ein im Zeitablauf mindestens konstantes Volumen unterbewerteter Wirtschaftsgüter bei gleichzeitiger Beibehaltung des die Unterbewertung ermöglichenden Abschreibungsverfahrens ein bestimmter Vorrat an stillen Reserven ständig aufrechterhalten. "Erst im Falle einer Schrumpfung des Investitionsvolumens treten Steuer-mehrbelastungen ein."³

Wenn dann aber gleichzeitig entsprechende Verluste auftreten, was wegen des Einflusses der Gewinnerwartungen und damit auch der augenblicklichen Gewinnsituation auf die Investitionstätigkeit nicht völlig unwahrscheinlich sein wird, so bleibt natürlich der Rückgang der im Anlagevermögen gebildeten stillen Reserven für das Unternehmen ohne negative steuerliche Folgen; es findet letztlich ein Ausgleich weit

¹ Vgl. auch G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 477 und derselbe, Bilanzierung, a.a.O., S. 382.

² Vgl. auch ebenda, S. 623.

³ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 382, beschreibt diesen Effekt bei seiner Behandlung der Sonderabschreibungen; diese sind aber nichts anderes als vom Gesetzgeber ausdrücklich zugelassene überhöhte Abschreibungen.

zurückliegender Gewinne mit heutigen Verlusten statt. In diesen Fällen kann man von einem die Vorteilhaftigkeit des Verlustrücktrags noch übertreffenden Gewinnvortrag auf zukünftige Verluste sprechen.

Auch die Unterbewertung nicht abnutzbarer Anlagegüter durch eine Teilwertabschreibung, die auch nach Wegfall der Abschreibungsursache beibehalten wurde, führt zu einem langfristigen, zinslosen Steuerkredit. Handelt es sich dabei um Anlagegüter, "bei denen eine Veränderung voraussichtlich nicht stattfinden wird (z.B. Grund und Boden, wesentliche Beteiligungen), und unterstellt man, daß eine Liquidierung des Betriebes weder beabsichtigt noch in absehbarer Zeit zu erwarten ist, so bedeutet die Bildung stiller Rücklagen in diesen Fällen praktisch eine endgültige Steuerersparnis."¹ Ein solches Ergebnis ergibt sich auch durch Steigen des Verkehrswertes über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.²

Es sollen nun weder die Eigenschaften der einzelnen Abschreibungsverfahren dargestellt werden noch die zahlreichen Sonderabschreibungen³, die der Gesetzgeber zur Förderung der verschiedensten Einzelziele gewährt hat; diese Sonderabschreibungen stellen eine Belohnung für ein bestimmtes Verhalten dar, sie fallen unter die Steuerbegünstigungen.⁴ Im folgenden sind daher nur solche Gestaltungsmöglichkeiten bei steuerlichen Abschreibungen zu erörtern, auf die dieses nicht zutrifft.

¹ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 634. Wird ein solches Anlagegut doch einmal veräußert, so besteht u.U. noch die Möglichkeit der steuerunschädlichen Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter (§ 6 b EStG).

² Das gilt natürlich nur, wenn man auch nichtrealisierte Wertzuwächse - insbesondere etwa den Bodenwertzuwachs - als besteuierungswürdig ansieht; vgl. hierzu: Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 22, Bonn 1976; ferner Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, II Tz. 22ff., S. 68f.

³ Vgl. hierzu die Übersichtstabelle über wichtige Wahlrechte der Steuerbilanzpolitik bei D. Börner, N. Krawitz, a.a.O., S. 173, Tz. 2123.

⁴ Vgl. auch oben, S. 8f.

Die Möglichkeiten zur Manipulierung der AfA werden zunächst durch die Bestimmungen über die Anwendung der einzelnen Abschreibungsverfahren in § 7 EStG eingeschränkt.¹ Eine weitere Einschränkung bedeuten nach Meinung von Wöhe² die AfA-Tabellen der Finanzverwaltung³, in denen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagegütern festgelegt ist, die der Betrieb nur dann unterschreiten könne, wenn es ihm gelingt, eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer zu begründen.⁴ Dagegen betont Jahrmarkt, die AfA-Tabellen der Finanzverwaltung könnten "auch nur richtungsweisend gelten"⁵, entscheidend seien die betriebsindividuellen Verhältnisse.

In der Praxis erfolgt eine Erhöhung der vom Steuerpflichtigen angesetzten Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts in der Regel erst bei der Betriebsprüfung und dann erfahrungsgemäß lediglich bei deutlichen und unzureichend begründeten Abweichungen von den tabellierten Durchschnittswerten. Denn einerseits fällt es nicht schwer, kleinere Abweichungen zu begründen, andererseits ist die Korrektur einer großen Zahl einzelner Bilanzansätze mit einem Arbeitsaufwand verbunden, der oft wenig attraktiv erscheint unter Berücksichtigung des Umstands, daß sich der heute herausgestrichene AfA-Betrag in den Folgejahren wieder gewinnmindernd auswirkt, teilweise

¹ Vgl. auch G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 384 sowie die Bestimmungen in § 7a EStG 1975 und insbesondere die Verlustklausel des Abs. 6, die die Entstehung eines Verlustes durch erhöhte AfA oder Sonder-AfA verhindert.

² G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 387f. und derselbe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 484ff.

³ Ein Überblick über ihre Entwicklung findet sich bei C. Flämig, Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz, München 1973, S. 51ff.

⁴ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 388.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 59; gleicher Ansicht: K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 66; ähnlich auch Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 22 b zu § 7 EStG, S. E 47.

in noch unbekanntem steuermindernden Ausmaß. Man sollte also die Bedeutung der AfA-Tabellen nicht überschätzen.¹

Im Zusammenhang mit der Bestimmung des Umfangs von durch Abschreibungen gebildeten stillen Reserven weist Wöhe darauf hin, daß die wirtschaftliche Nutzungsdauer infolge der Unsicherheit der Zukunft nur geschätzt und auch die Abschreibungsursachen keineswegs genau erfaßt werden können.² Zwar liegt hierin kein Widerspruch zu seiner Auffassung über die Bedeutung der amtlichen AfA-Tabellen, jedoch wird dadurch ebenfalls die Tatsache des den Steuerpflichtigen offenstehenden Bewertungsspielraums unterstrichen.

Bei beweglichen Gütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige nach § 7 Abs. 2 EStG die degressive AfA anstelle der linearen wählen. Jedoch darf der hierbei angewandte AfA-Prezentsatz 25 % oder den 25fachen linearen Satz nicht übersteigen. Durch diese Begrenzung wird die Bedeutung des Methodenwahlrechts vermindert³ und die degressive Methode bei einer Nutzungsdauer von bis zu 4 Jahren praktisch unanwendbar gemacht.⁴

¹ Vgl. auch Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 562, wo auf die entgegengerichtete Wirkung der AfA-Tabellen hingewiesen wird, nämlich daß nun die Finanzverwaltung nicht ohne weiteres die Zugrundelegung einer längeren Nutzungsdauer verlangen kann; ebenso: D. v. d. Heyden - W. Körner, a.a.O., S. 109f.; vgl. auch Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 22 b zu § 7 EStG, S. E 47.

² G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 616.

³ Vgl. ebenda, S. 504f.

⁴ Vgl. auch G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 494. Ohne Bedeutung ist auch die arithmetisch-degressive (digitale) AfA; vgl. ebenda, S. 500. Unter degressiver wird daher hier immer die geometrisch-degressive AfA verstanden. Zwar weist Grefe darauf hin, daß nach der Erhöhung der Abschreibungssätze der geometrisch-degressiven AfA ab 1.9.77 die digitale AfA und die AfA in fallenden Staffelsätzen in zahlreichen Fällen zusätzliche Abschreibungsalternativen darstellen; doch steht nach wie vor der praktischen Anwendung entgegen, daß diese Methoden in den ersten drei Nutzungsjahren insgesamt zu keinen höheren AfA-Beträgen als bei der geometrisch-degressiven AfA führen dürfen und daß insbesondere im ersten Jahr die Abschreibungsbeträge deutlich hinter denen bei der geometrisch-degressiven AfA zurückstehen; vgl. C. Grefe, Anwendung weiterer degressiver Abschreibungsverfahren nach der Änderung des § 7 Abs. 2 EStG durch das Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung, "BB", 1978, S. 448f.

Von diesen Einschränkungen abgesehen bietet jedoch die degressive AfA eine weitere Möglichkeit zur Gewinnverlagerung und zur Bildung von stillen Reserven: "Wird eine Anlage degressiv abgeschrieben, so sind bis zu einem bestimmten Zeitpunkt die jährlichen Abschreibungsquoten höher als bei linearer Abschreibung; nach diesem Zeitpunkt sind sie niedriger"¹; es handelt sich also, sieht man von Progressionersparnissen ab, um einen Liquiditäts- und Zinsvorteil gegenüber der linearen AfA. Dieser Vorteil wird noch verstärkt, wenn "in jeder Periode die durch die auf den bisherigen Anlagebestand verrechneten vergleichsweise höheren degressiven AfA durch einen entsprechenden Neuzugang degressiv abschreibungsfähiger Anlagegüter aufrechterhalten"² werden. Die derart gebildeten stillen Reserven werden so ständig weitergeführt (Verkettungseffekt).³

Zu dem Recht, zwischen linearer und degressiver AfA zu wählen, tritt die Möglichkeit des Übergangs von der degressiven zur linearen Methode. Bei der Ausübung dieses Wahlrechts kann sich der Betrieb von der jeweiligen Gewinnsituation leiten lassen⁴. Der Wechsel ist ohne Einschränkungen und ohne das Erfordernis besonderer Begründungen zugelassen.⁵

Für Gebäude sind die AfA-Sätze zwar zwingend vorgeschrieben, doch kann auch hier zwischen linearer und degressiver AfA unter bestimmten Voraussetzungen gewählt werden. Jeglicher Methodenwechsel ist allerdings unzulässig.⁶ Der Bauherr kann also statt des linearen Satzes von 2 % bei nach dem 31.8.77 fertiggestellten Gebäuden die degressive AfA

¹ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 621.

² A. Marrettek, Steuerbilanzpolitik, a.a.O., S. 40.

³ Vgl. D. Börner, Bilanzpolitik und Unternehmenserhaltung bei geltendem Steuerrecht, a.a.O., S. 266.

⁴ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 64 sowie Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 29 c zu § 7 EStG, S. E 100.

⁵ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 504f.

⁶ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 67 sowie Abschn. 42, Abs. 6 u. 7 EStR.

gemäß § 7 Abs. 5 EStG anwenden, die in den ersten 12 Jahren jeweils 3,5 % in den folgenden 20 2 % und in den restlichen 18 Jahren jeweils 1 % beträgt. Ausschlaggebend für die Wahl kann dabei sein, daß bei degressiver AfA im Jahr der Fertigstellung stets der volle Jahresbetrag abgezogen werden kann, bei linearer AfA hingegen die pro rata temporis-Regel gilt.¹

Für einzelne Gebäudeteile ist nach Maßgabe ihrer kürzeren Nutzungsdauer unter bestimmten Voraussetzungen eine gesonderte AfA zulässig; hierzu zählen Betriebsverrichtungen (z.B. Lastenaufzüge), Ladenein- und Ladenumbauten sowie Schaufensteranlagen, ferner nur für eine vorübergehende Zeit errichtete oder auf Wunsch des Mieters geschaffene Anlagen und Einrichtungen.² "Nachteilig bei der Ausübung des Bilanzierungswahlrechts auf gesonderten Ausweis der Gebäudeanlagen ist, daß die Aufwendungen für ihren Ersatz oder ihre Erneuerung als Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand aktiviert werden müssen."³

Die Vereinfachungsregelung des Abschn. 43 Abs. 9 EStR erlaubt, daß "für die in der ersten Hälfte eines Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Anlagegüter der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Anlagegüter die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden AfA-Betrages abgesetzt wird."

¹ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 67 sowie Abschn. 42 Abs. 6 u. 7 EStR.

² Vgl. hierzu K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 68f., ferner derselbe, Steuerersparung, a.a.O., S. 83f. sowie Abschn. 42a Abs. 5 EStR und den BFH-Beschluß vom 26.11.1973, Gr. S. 5/71, BStBl 1974 II, S. 132 sowie dessen Kommentierung von D. Meyding, Vermietung und Verpachtung, Aktuelle Fragen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, Steuerkongreß-Report 1974, S. 341ff.

³ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 69.

Aufgrund dieser Vereinfachungsregel kann es sich lohnen, für das kommende Jahr geplante Anschaffungen schon am Ende des laufenden Jahres vorzunehmen, damit die halbe Jahres-AfA sich noch im laufenden Jahr auswirkt.¹ Dem steht auch nicht entgegen, daß die Nutzung dieses Wirtschaftsguts möglicherweise erst im folgenden Jahr beginnt.² Andererseits ist es in bestimmten Fällen auch möglich, mit der AfA erst im Zeitpunkt der Ingebrauchnahme zu beginnen.³

Geringwertige Wirtschaftsgüter (Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht über 800,-- DM) können gemäß § 6 Abs. 2 EStG entweder über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder aber im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sofort voll abgeschrieben werden. Eine Nachholmöglichkeit besteht ebenso wenig wie das Recht, für das einzelne Wirtschaftsgut einen Zwischenwert zu bilden. Das letztere Verbot läßt sich nun dadurch umgehen, daß nur für einen Teil der GWG die sofortige Absetzung beansprucht wird, der verbleibende Teil jedoch gemäß der Nutzungsdauer abgeschrieben wird.⁴

Die bilanzpolitische Bedeutung der Sofortabsetzung wird jedoch durch die Tatsache gemindert, daß bei kontinuierlicher Inanspruchnahme dieses Wahlrechts nach einiger Zeit die jährlichen Verbrauchsabschreibungen den Betrag der jeweiligen jährlichen Sofortabsetzung erreichen werden, vorausgesetzt, im Zeitablauf bleibt der Bestand an GWG konstant und die Ersatzanschaffungen verteilen sich gleichmäßig.⁵

Nichtsdestoweniger bleibt die Möglichkeit der wechselnden Inanspruchnahme dieses Wahlrechts je nach Gewinnsituation

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 65f. und G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 620f.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 66.

³ Vgl. hierzu D. v. d. Heyden - W. Körner, a.a.O., S. 103.

⁴ Vgl. F.-J. Vogt, a.a.O., S. 193f. und K. Kettke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 70f.

⁵ Vgl. U. Harder, a.a.O., S. 236.

und weiter der Bildung von stillen Reserven bis zur Höhe des tatsächlichen Wertes des Bestandes an GWG bei ständiger Sefertabschreibung. Auch besteht natürlich der Vorteil der möglichen Gewinnverschiebung durch Verziehen oder Zurückstellen der Anschaffung beim Jahreswechsel.¹

Der Gesamtbetrag der durch Sefertabsatzung erreichbaren stillen Reserven wird jedoch weiter dadurch begrenzt, daß als Voraussetzung die selbständige Nutzungsfähigkeit des Wirtschaftsguts in seiner betrieblichen Funktion verlangt wird.

Zwar hat der BFH unter Aufgabe seiner ständigen Rechtsprechung durch das 'Straßenlampen-' und das 'Schriftenminima-Urteil'² diese Auffassung aufgegeben und nur noch auf die technische Funktion des Wirtschaftsgutes abgestellt³, doch ist dem der Gesetzgeber durch die Änderung des § 6 Abs. 2 EStG in Art. 9 Nr. 2 Einführungsgesetz zur AO 77 entgegengetreten. Diese Neufassung soll sicherstellen, daß die Bewertungsfreiheit für GWG nur in dem Rahmen ausgenutzt wird, der durch die frühere BFH-Rechtsprechung gezogen ist.⁴ Ob dieses Ziel erreicht wird, kann derzeit nicht mit Sicherheit beurteilt werden⁵; man wird das künftige Verhalten der Verwaltung und der Rechtsprechung abwarten müssen.

Gewinnverschiebungen können auch erreicht werden durch die Art der Berücksichtigung von Investitionszuschüssen, die zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt werden.⁶ Denn hier hat der Steuerpflichtige das

¹ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 604.

² BFH-Urteil vom 28.3.1973, BStBl 1974 II, S. 2 und BFH-Urteil vom 18.11.1975, BStBl 1976 II, S. 214.

³ Vgl. hierzu G. Söffing, Aktuelle Fragen zur Einkommensteuer, Steuerkongreß-Report 1976, S. 236ff.

⁴ Vgl. hierzu "Die Steuerberatung", 1976, S. 186.

⁵ Vgl. hierzu Herrmann-Heuer, a.a.O., Anmerkungen zu § 6 Abs. 2 EStG 77, S. 2ff.

⁶ Vgl. Abschn. 34 EStR sowie E. Groß, Staatliche Finanzierungshilfen zur Förderung von Investitionen der gewerblichen Wirtschaft im Licht gesamtwirtschaftlicher und unternehmerischer Zielsetzungen, Münster 1977, S. 34f. und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 46ff.

Wahlrecht, entweder die Zuschüsse als Betriebseinnahmen anzusetzen oder aber das Anlagegut lediglich mit den von ihm selbst getragenen Anschaffungskosten zu bewerten.

(9) Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen wegen unterlassener Reparaturen ist in der Steuerbilanz zwar stark eingeschränkt¹, jedoch gibt Wöhe den Hinweis, daß sich diese Beschränkung dadurch umgehen läßt, daß "die durch die Unterlassung von Reparaturen eingetretene Wertminderung durch Absetzung für außergewöhnliche Wertminderung oder durch Teilwertabschreibungen erfaßt werden darf. Werden solche Abschreibungen vorgenommen, so werden sie bei Nachholung von Reparaturen praktisch durch Aktivierung des Aufwands als Herstellungsaufwand rückgängig gemacht",² was dieselbe gewinnmäßige Auswirkung wie die Rückstellungsbildung zur Folge hat.

(10) Die erwähnten Absetzungen für außergewöhnliche Wertminderung, auch Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) genannt, ähneln in vieler Hinsicht den Teilwertabschreibungen³; die hier wichtige Gemeinsamkeit ist die, daß der Steuerpflichtige in beiden Fällen die Berechtigung für den Ansatz des niedrigeren Wertes anhand objektiv nachprüfbarer Gründe nachweisen muß. Verschiedentlich wird zwar eine Verpflichtung zur Vornahme der AfaA behauptet, jedoch von Herrmann-Heuer⁴ überzeugend zurückgewiesen; auch wenn Verwaltung und Rechtsprechung dem bisher nicht immer gefolgt sind, kann sich der Steuerpflichtige auf die Auffassung von Herrmann-Heuer berufen und gegebenenfalls den BFH zu einem erneuten Überdenken seiner Position zwingen.

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 123.

² G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 439. Wegen der strengen Nachweispflicht, die die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen bei Teilwertabschreibungen auferlegt (vgl. oben, S. 84), empfiehlt es sich, genaue Aufzeichnungen über die unterlassene Instandhaltung, z.B. interne Mitteilungen oder Reparaturanforderungen der zuständigen Unternehmensabteilung, aufzubewahren.

³ Vgl. die Einzelheiten bei G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 411ff.

⁴ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 34g zu § 7 EStG, S. E 111f.

Zwar müssen Absetzungen für Abnutzungen vorgenommen werden; es ist also nicht zulässig, aus bilanztaktischen Gründen ganz oder teilweise mit der AfA auszusetzen¹; jedoch können in bestimmten, sehr seltenen Fällen Aufwertungen oder Zuschreibungen durchgeführt und damit stille Reserven aufgelöst werden.² So dürfen Wirtschaftsgüter des nichtabnutzbaren Anlagevermögens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch dann mit dem Teilwert bewertet werden, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz. Dabei darf natürlich die Obergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden.

Der Zeitpunkt der Teilwertzuschreibung ist frei wählbar und der Ansatz von Zwischenwerten zulässig³, bei der Teilwertabschreibung hingegen nur, wenn nicht das Maßgeblichkeitsprinzip eine Abschreibung erzwingt.⁴

Zum Schluß dieses Kapitels soll anhand des zum Anlagevermögen gehörenden derivativen Firmenwerts darauf hingewiesen werden, daß auch bei weitgehender Einschränkung der Gestaltungsfreiheit im Einzelfall möglicherweise doch noch Maßnahmen zur Steuereinsparung gefunden werden können. Zwar darf der derivative Firmenwert in der Steuerbilanz nicht durch regelmäßige Abschreibungen gemindert werden, und auch eine Teilwertabschreibung ist gegenüber der Finanzverwaltung nur sehr schwer durchsetzbar.⁵ Stattdessen, so schlägt Wöhe vor, solle man durch Aushandeln mit der Finanzverwaltung den niedrigst möglichen Firmenwert anstreben "und dafür den Teilwert abschreibungsfähiger Güter entsprechend höher ansetzen"⁶ suchen. Der sich aus der besonderen Schwierigkeit

¹ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 54 zu § 6 EStG.

² Vgl. ebenda, Anm. 24 zu § 6 EStG, S. E 407 sowie K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 56f. und G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 629f.

³ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 37.

⁴ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 16 und 72 d zu § 6 EStG.

⁵ Vgl. ebenda, Anm. 97 c zu § 6 EStG, S. E 369.

⁶ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 599.

der Ermittlung des Firmenwerts ergebende Bewertungsspielraum erleichtert natürlich dem Steuerpflichtigen die Durchsetzung eines relativ niedrigen Firmenwertes.

2.2.1.3. Bewertung des Umlaufvermögens

Zwar wird allgemein darauf hingewiesen, daß beim Umlaufvermögen der niedrigere Teilwert angesetzt werden muß (Niederstwertprinzip)¹ und daß deswegen der Spielraum für Steuergestaltung gegenüber dem Anlagevermögen vergleichsweise niedriger sei.²

Da jedoch bei der Bewertung sowohl des Vorratsvermögens und dabei insbesondere des Warenbestandes als auch der Forderungen die Beurteilung der zukünftigen Entwicklung des Absatzmarkts oder des jeweiligen Schuldners die entscheidende Rolle spielt, dürften sich in vielen Fällen, ähnlich wie bei der Pflicht zur Teilwertabschreibung bei Gegenständen des Anlagevermögens, auch immer einige Gründe dafür finden lassen, vom Ansatz eines niedrigeren Wertes zunächst noch abzusehen, falls dieses gerade im Interesse des Unternehmens liegt.

Neben der Bewertung mit den Anschaffungskosten können Waren auch mit dem retrograd ermittelten Wert, also dem Verkaufswert abzüglich Rohgewinn, angesetzt werden, sofern es sich um Massenartikel handelt, die Verkaufspreise im wesentlichen feststehen und die Rohgewinnabschläge zuverlässig ermittelt werden können.³

Eine Abkehr vom Grundsatz der Einzelbewertung eröffnet Abschnitt 36 Abs. 3 EStR, wonach bei gleichartigen oder gleichwertigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens nach Zusammenfassung in einer Gruppe ein Durchschnittswert angesetzt werden kann, sofern es sich nicht um besonders wertvolle

¹ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 417 und Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 475 und 479.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 99.

³ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 548, ferner Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 6 EStG, S. E 289.

Güter handelt.¹ Auch die für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unter bestimmten Bedingungen (vgl. Abschn. 36 Abs. 4 EStR) zulässigen Festwertansätze stellen "neben einer Arbeitsvereinfachung zugleich ein steuergestaltendes Mittel dar."² Naturgemäß sind die drei letztgenannten Bewertungsverfahren ungenauer als der Ansatz der einzelnen Anschaffungswerte und bieten daher eine erste, wenn auch nicht übermäßig bedeutende Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven.

In einigen Fällen ist mit Hilfe der Teilwertabschreibung in stärker spürbarem Ausmaß eine Unterbewertung des Vorratsvermögens zu erreichen. Zwar muß der Steuerpflichtige die Berechtigung für eine derartige Abschreibung überzeugend nachweisen³; Gründe hierfür können etwa Überalterung oder der Rückgang der Wiederbeschaffungs- oder Verkaufspreise sein; jedoch ist es bei Gütern, die der Mode unterworfen sind oder die aufgrund des technischen Fortschritts oder nur durch den Zeitablauf an Wert verlieren, beispielsweise Ersatzteillager, für den Unternehmer wie für die Finanzverwaltung gleichermaßen schwierig, die Wertminderung exakt festzustellen. Die Ausnutzung des sich hieraus ergebenden Ermessensspielraums kann in einzelnen Fällen schon die Bildung nennenswerter stiller Reserven ermöglichen.

Ist bei vertretbaren Wirtschaftsgütern der Börsen- oder Marktpreis gegenüber dem Preis am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um mehr als 10 % gestiegen, kann eine Preissteigerungsrücklage gebildet werden.⁴ Diese ist innerhalb der nächsten 6 Jahre gewinnerhöhend aufzulösen. Die Preissteigerungsrücklage⁵ stellt praktisch eine Steuerstundung

¹ Vgl. Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 474 und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 101.

² Ebenda, S. 102; vgl. auch G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 566.

³ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 107f.; ferner zum Ausmaß der Nachweispflicht Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 475ff.

⁴ Zu den Einzelheiten der Berechnung vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 87d zu § 6 EStG, S. 292, ferner § 74 EStDV und Abschn. 228 EStR.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 106, weist darauf hin, daß die Bildung dieser Rücklage in der Steuerbilanz ausnahmsweise nicht eine entsprechende Einstellung in die Handelsbilanz erfordert.

für einen Teil der sich aus der Preissteigerung ergebenden Scheingewinne dar.¹

Bestimmte Importwaren, die wesentlichen Preisschwankungen unterliegen², können, wenn für sie keine Preissteigerungsrücklage gebildet worden ist, mit 20 % Abschlag vom Anschaffungspreis oder vom niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtag angesetzt werden. Durch Vorziehen von Anschaffungen vor dem Bilanzstichtag kann also der Gewinn um 20 % des Anschaffungsbetrages gemindert werden. Wichtige Voraussetzung hierfür ist die Unterlassung schädlicher Be- oder Verarbeitung.³ Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung kann auch für einen Teil der Waren die Preissteigerungsrücklage gebildet, für einen anderen Teil der Importwarenabschlag beansprucht werden.⁴

Bei der Bewertung der Forderungen mit dem Teilwert kann mit der Methode der direkten oder indirekten Einzelbewertung, der indirekten Pauschalbewertung oder einer Kombination aus Einzel- und Pauschalbewertung gearbeitet werden.⁵ Selbstverständlich darf man auch die Bewertungsmethode ändern, doch "bleibt der Bilanzierende an die Ausübung des Methodewahlrechts für längere Zeit gebunden (Willkürverbot)."⁶

Zwar erkennt auch Jahrmarkt einen gewissen Bewertungsspielraum bei den Forderungen an, hält ihn jedoch grundsätzlich für sehr gering, ja sogar für weniger ausgeprägt als bei der Bewertung von Vorräten.⁷ Bühler-Scherpf hingegen sehen hier "eines der Hauptgebiete freien kaufmännischen Ermessens gegeben, da naturgemäß bei der Art der Schätzung, bei den Verschiedenheiten der einzelnen Unternehmungen und der

¹ Vgl. Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 387.

² Vgl. Anlage 3 zu § 80 EStDV.

³ Siehe hierzu Abschn. 233a EStR sowie die weiteren Voraussetzungen in § 80 EStDV.

⁴ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 105.

⁵ Für Einzelheiten vgl. D.v.d. Heyden - W. Körner, a.a.O., S. 290ff.

⁶ Börner-Krawitz, a.a.O., S. 160; vgl. ferner Hermann-Heuer, a.a.O., Anm. 92ff. zu § 6 EStG; M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 109.

⁷ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 108 und 110.

Vielfältigkeit der Beziehungen der Unternehmung zu den Schuldnern die persönliche Beurteilung des Unternehmers den Ausschlag gibt."¹ Eine Entscheidung, welche Akzentsetzung der Wirklichkeit eher gerecht wird, läßt sich generell wohl nicht treffen. Die beiden entgegenstehenden Auffassungen zeigen jedoch, daß sich unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse auch Teile des Umlaufvermögens sehr wohl zur Bildung stiller Reserven eignen. Dem steht auch die hohe Umschlaghäufigkeit dieser Vermögensgruppe nicht entgegen, wenn es gelingt, die Unterbewertung der Gegenstände des Umlaufvermögens im Zeitablauf durchzuhalten. Dabei ist allerdings zu bedenken, daß mit jedem bewußten Überschreiten des Ermessensspielraums, also etwa durch eine Unterbewertung wider besseres Wissen, der Bereich der Gestaltungsfreiheit in Richtung auf die Steuerhinterziehung verlassen wird.

2.2.2. Passivseite der Steuerbilanz

Wenn auch in anderer Weise als für die Aktivseite stellt sich auch für die Passivseite der Bilanz die Frage der Zuordnung von - hier natürlich - Verbindlichkeiten zum Betriebs- oder zum Privatvermögen. Denn aus der Nichtabzugsfähigkeit privater Schuldzinsen entsteht das Bestreben, auch die aus der Finanzierung privater Ausgaben oder Vermögensgegenstände resultierenden Verbindlichkeiten möglichst dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Zu diesem Zweck schlägt Philipowski die folgende Taktik vor: "Klüger ist es, rechtzeitig vor dem Tag, an dem die privaten Ausgaben zu bestreiten sind, die Privatentnahmen zu erhöhen, monatlich um 1.000 DM, 2.000 DM oder 4.000 DM. Diese Beträge sollten zunächst auf einem privaten Sparkonto oder Festgeldkonto angelegt und erst anschließend zur Bestreitung der Ausgaben verwendet werden. Durch die zeitlich vorgezogenen Privatentnahmen wird dem Betrieb allerdings Liquidität entzogen. Infolgedessen wird der

¹ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 430.

Betrieb bei der Bank einen höheren Kredit in Anspruch nehmen müssen. Aber die Zinsen hierfür sind Betriebsausgaben, weil es an einem unmittelbaren Zusammenhang mit privaten Ausgaben fehlt."¹

2.2.2.1. Rücklagen

Zwar sind offene Rücklagen als Teil des Eigenkapitals regelmäßig aus versteuertem Gewinn zu bilden - von der Möglichkeit der Bildung durch Einlagen einmal abgesehen. Doch hat der Gesetzgeber für bestimmte Fälle sogenannte steuerfreie Rücklagen zugelassen, die allerdings in den folgenden Perioden entsprechend der jeweiligen gesetzlichen Bestimmung wieder aufzulösen sind. Diese Rücklagen dienen also der steuerlichen Gewinnverlagerung.² "Sie verbessern kurzfristig die betriebliche Liquidität und führen, da der Steuerkredit zinslos gewährt wird, zu einem Zinsgewinn und damit zu einer relativen Erhöhung der Rentabilität."³

Der in diesen Rücklagen enthaltene Steueranteil stellt natürlich kein Eigenkapital dar; im aktien-rechtlichen Bilanzgliederungsschema sind diese Rücklagen daher unter "IIa Sonderposten mit Rücklageanteil" auszuweisen.

Neben der bei der Behandlung der Bewertungsfreiheit beim Vorratsvermögen schon erwähnten Preissteigerungsrücklage zählen hierzu die folgenden steuerfreien Rücklagen:⁴

- (1) Rücklage für Ersatzbeschaffung
- (2) Rücklage gemäß § 6b EStG
- (3) Rücklage für Zuschüsse
- (4) Rücklagen zur Förderung wirtschaftspolitischer Einzelziele.

¹ R. Philipowski, a.a.O., S. 88. Vgl. hierzu auch FG Münster, Urteil v. 24.11.1960, Ia 45/60 - rechtskräftig, BFG 1961, S. 149f.

² K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 97.

³ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.619.

⁴ Vgl. hierzu die Übersichtstabelle über wichtige Wahlrechte der Steuerbilanzpolitik bei D. Börner, N. Krawitz, a.a.O., S. 167ff., Tz. 122.

Position (4) umfaßt die steuerfreien Rücklagen, die zur Verbesserung der Lage im Steinkohlenbergbau, zur Städtebauförderung, zur Zonenrandgebietsförderung und für Investitionen in Entwicklungsländern zugelassen werden.¹

Die steuerfreie Rücklage für Zuschüsse gemäß Abschn. 34 Abs. 3 EStR - Position (3) - wird gewährt, "damit der Betrieb Zuschüsse aus privaten oder öffentlichen Mitteln, die zur Beschaffung von Anlagegütern gewährt werden, auch dann erfolgsneutral vereinnahmen kann, wenn die Beschaffung nicht im Jahre der Gewährung der Zuschüsse, sondern erst im folgenden Jahr erfolgt."²

Da diese letztere Rücklage keine Möglichkeit zur Steuergestaltung bietet und da die Inanspruchnahme der unter (4) genannten Rücklagen ein bestimmtes, politisch erwünschtes Verhalten als Gegenleistung voraussetzt, verbleiben der allgemeinen Rücklagenpolitik nur zwei steuerfreie Rücklagen.

Die Rücklage für eine Ersatzbeschaffung ist gemäß Abschnitt 35 EStR nur zulässig, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheidet; der Steuerpflichtige hat dann die Möglichkeit, in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Entschädigung eine steuerfreie Rücklage zu bilden. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern muß innerhalb eines Jahres nach Rücklagenbildung, bei Grundstücken und Gebäuden innerhalb von zwei Jahren ein gleichen oder ähnlichen Zwecken dienender Gegenstand angeschafft werden. Zwar verlangt der BFH³, die Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts müsse ernsthaft geplant sein; eine Kontrolle dieser Voraussetzung für die Rücklagenbildung ist aber wohl kaum durchführbar. Für den Fall, daß der Steuerpflichtige die Anschaffung des

¹ Für Einzelheiten vgl. z.B. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 619 - 626.

² G. Wöhe, a.a.O., S. 615.

³ BFH-Urteil vom 4.9.1956, I 95/56 U, BStBl 1956 III, S. 332.

Ersatzwirtschaftsgutes nicht beabsichtigt, dieses aber gleichwohl behauptet, um die Bildung einer Rücklage zu begründen, ist die Grenze zur Steuerhinterziehung überschritten; Rücklagenbildung ohne Ersatzbeschaffung ist daher nur möglich, wenn nach Einstellung der Rücklage in die Bilanz die Gründe für die geplante Ersatzbeschaffung wegfallen. Dann ist allerdings auch die Rücklage aufzulösen.¹ Der Steuerpflichtige hat somit nur das Wahlrecht, entweder die Versteuerung der stillen Reserve in die Zukunft zu verlagern oder, etwa in einem Verlustjahr, die stille Reserve sofort zu versteuern und in der Zukunft bei abnutzbaren Anlagegütern entsprechend höhere AfA geltend zu machen. Die Vorschrift, das Ersatzwirtschaftsgut müsse im wesentlichen die gleiche Funktion erfüllen wie das ausgeschiedene Gut, wird in vielen Fällen insbesondere bei größeren Betrieben keine erhebliche Einschränkung bedeuten und den Spielraum zur Übertragung stiller Reserven nicht sonderlich einengen; denn wenn ständig eine Vielzahl von Neuanschaffungen getätigt wird, dürfte sich in der Regel ein 'wesentlich funktionsgleiches' Wirtschaftsgut finden lassen.

Die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter mit mindestens sechsjähriger Zugehörigkeit zum Anlagevermögen realisierten stillen Reserven können gemäß § 6b EStG unversteuert "entweder sofort auf neuangeschaffte oder neuhergestellte Wirtschaftsgüter bestimmter Art übertragen werden oder zwei Jahre lang einer Rücklage zugeführt werden."² Bei dieser Rücklage hat es also der Steuerpflichtige jederzeit selbst in der Hand, "das die Rücklagenbildung ermöglichende Ereignis autonom von sich aus herbeizuführen."³

Ist vor Ablauf der Zweijahrespflicht mit dem Bau eines Gebäudes oder Schiffes begonnen, so verlängert sich der

¹ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 68b zu § 4 EStG, S. E 442.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 152.

³ K. Dieckmann, a.a.O., S. 130f.

Zeitraum für die Übertragung auf eben diese Wirtschaftsgüter um weitere zwei Jahre.

§ 6b EStG soll den Unternehmen betriebswirtschaftlich notwendige Änderungen der Struktur des Anlagevermögens erleichtern. Die Vergünstigung bezieht sich daher auch nur auf solche Güter des Anlagevermögens, die für sehr lange Zeit dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Neben Grund und Boden, Gebäuden und Schiffen fallen darunter abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren sowie Anteile an Kapitalgesellschaften.

§ 6b Abs. 1 EStG bestimmt nun, von welchen auf welche Wirtschaftsgüter die Übertragung zulässig ist.¹ Diese Beschränkung sorgt dafür, "daß die aufgedeckten stillen Reserven nicht auf Anlagegegenstände übertragen werden, die eine längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben als die veräußerten."² Praktisch trifft diese Beschränkung nur kleine und mittlere Unternehmen³, da innerhalb des Gesamtvolumens der Neuanschaffungen eines Großunternehmens sich fast immer für die Übertragung infrage kommende Wirtschaftsgüter finden lassen. Rudolph spricht in diesem Zusammenhang auch von einem "Puzzelspiel der Steuerabteilung, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nachträglich heraus sucht, was am besten zueinander paßt".⁴ Damit gewährt § 6b EStG die Möglichkeit einer langdauernden Weiterwälzung stiller Reserven, bewirkt also gegebenenfalls einen unbestimmt langen zinslosen Steuerkredit.⁵

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 152 sowie E. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 8. Aufl., Stuttgart 1969, Anm. 77 zu § 6b, S. 913.

² K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 107.

³ Vgl. auch Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Entschlüsse, Stellungnahmen, Gutachten 1949 - 1973, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Tübingen 1974, S. 460.

⁴ K. Rudolph, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, "DB", 1966, S. 160.

⁵ Vgl. auch A. Marottek, a.a.O., S. 56ff.

Eine Absicht zur Reinvestition oder Übertragung der stillen Reserven wird nicht verlangt; der Veräußerungsgewinn kann daher auf alle Fälle zwei oder vier Jahre neutralisiert werden.¹ Auch ist es nicht notwendig, den gesamten erzielten Veräußerungsgewinn auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen.²

Zwar meinen Bühler-Scherpf, eine willkürliche Auflösung der Rücklage vor Ablauf der Zwei- bzw. Vierjahresfrist sei wahrscheinlich unzulässig³. Dagegen vertritt Littmann⁴ die Auffassung, die Auflösung der Rücklage (ganz oder teilweise) sei in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt. Weiter weist Jahrmarkt⁵ darauf hin, daß gegebenenfalls die Wahl zwischen der Rücklage nach § 6b und der für Ersatzbeschaffung möglich und weiterhin auch eine Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf beide Rücklagenarten zulässig sei.

2.2.2.2. Rückstellungen

Bekanntlich nehmen Rückstellungen zum Zweck der periodengerechten Gewinnermittlung als Aufwand spätere Auszahlungen oder Einzahlungsminderungen vorweg und können somit "erhebliche Gewinnverschiebungen bewirken".⁶

Bei Bühler-Scherpf⁷ findet sich die Einteilung in Rückstellungen für

- (1) ungewisse Schulden
- (2) drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- (3) selbständig bewertungsfähige Betriebslasten.

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 153.

² Vgl. E. Littmann, a.a.O., Anm. 5 u. 6 zu § 6b, S. 806.

³ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 385.

⁴ Vgl. E. Littmann, a.a.O., Anm. 85 zu § 6b, S. 828 sowie Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 22e zu § 6b EStG, S. E 37.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 153f.

⁶ Ebenda, S. 118. Vgl. auch die ausführliche Untersuchung der bilanzpolitischen Möglichkeiten bei der Bildung und Auflösung von Rückstellungen bei K. Dieckmann, a.a.O., S. 109.

⁷ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 390.

Bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Ausgaben steht der Rückstellungsbetrag dem Betrieb noch zur Verfügung - wegen des Aufwandscharakters der Rückstellungen natürlich steuerfrei - und bedeutet somit eine Liquiditätsverstärkung und einen gleichzeitigen Zinsgewinn.¹ Hinzu kommt, daß der Rückstellungsbetrag häufig nur durch Schätzung zu ermitteln ist, wenn diese auch durch objektive Anhaltspunkte belegt werden muß. Doch bleibt, wie Jahrmarkt es formuliert, Raum für die Bildung von "Schätzungsreserven".² Denkbar ist es natürlich auch, durch zu optimistische Schätzung den Erfolg der Periode zu hoch auszuweisen.³ Einmal unterlassene Rückstellungen dürfen zwar i.d.R. nicht nachgeholt werden,⁴ doch ergibt sich ein Ermessensspielraum bei der Frage, wann sich das Ereignis hinreichend konkretisiert hat, das zur Rückstellungsbildung führt.

Als prädestiniert zur Erzielung spürbarer Steuerersparnisse gelten häufig die Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen.⁵ Jahrmarkt⁶ dagegen erkennt lediglich einen Steueraufschub an, während Rohde-Liebenau⁷ jeglichen steuerlichen Vorteil abstreitet. Diese unterschiedliche Beurteilung beruht aber lediglich darauf, daß der Fall der Rückstellungsbildung jeweils mit verschiedenen anderen Verhaltensmöglichkeiten verglichen wird. Von einer Steuerersparnis kann daher höchstens dann gesprochen werden, wenn man die Rückstellungsbildung isoliert betrachtet, was insbesondere bei Neueinführung der Altersversorgung wegen der möglicherweise erst in Jahrzehnten beginnenden Pensionszahlungen verständlich

¹ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 629.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 119.

³ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 605.

⁴ Vgl. Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 391 und die dort genannte BFH-Rechtsprechung. Eine Ausnahme besteht beispielsweise bei den Pensionsrückstellungen, wo im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Dienstverhältnisses unter Aufrechterhaltung der Pensionsanwartschaft eine Nachholmöglichkeit gewährt wird; vgl. Abschn. 41 Abs. 21 EStR sowie Börner-Krawitz, a.a.O., S. 132.

⁵ Vgl. z.B. H. Weihrauch, Pensionsrückstellungen als Mittel der Finanzierung, Stuttgart 1962, S. 22 und S. 65 - 76.

⁶ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 138.

⁷ W. Rohde-Liebenau, Pensionsrückstellungen weder Steuerergänzung noch Steuerstundung, "BB", 1968, S. 1033ff.

erscheint.¹ Sind aber einmal rechtswirksame Pensionszusagen gegeben, so gewährt die sofortige Rückstellungsbildung im Vergleich zur Möglichkeit, die späteren Zahlungen dann unmittelbar zu Lasten des laufenden Gewinns zu verbuchen², natürlich einen Steueraufschub, doch darf dabei nicht übersehen werden, daß die Pensionszusagen Verbindlichkeiten darstellen, die jeweils in den Perioden eingegangen wurden, in denen der Arbeitnehmer durch seine Tätigkeit den Pensionsanspruch erworben hat.³ Rohde-Liebenau ist daher zuzustimmen, daß die Erlaubnis, Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen zu unterlassen, obwohl die rechtswirksame Zahlungsverpflichtung besteht und an der Verursachung in der Entstehungsperiode kein Zweifel aufkommen kann, eher als eine Erlaubnis zur Steuerüberzahlung angesehen werden kann.⁴ Von der Beibehaltung des Passivierungswahlrechtes sollte daher, auch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus,⁵ abgegangen werden. Da wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung⁶ auch über die Aufstockung der Rückstellung für eine einem Arbeitnehmer gewährte Pensionszusage jedes Jahr neu entschieden werden kann, wird zwar die Korrektur schwankender Periodengewinne erleichtert⁷, doch nur, wie sich gezeigt hat, durch die Möglichkeit, zukünftige Gewinne in die jetzige Periode vorzuverlagern.

Wenn dennoch von den Unternehmen in größerem Umfang Pensionszusagen gewährt und entsprechende Rückstellungen gebildet werden⁸, so wird der Grund hierfür⁹ zum einen in dem erwähnten, bei kurzfristiger Betrachtung bemerkenswerten

¹ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 612; ferner derselbe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 644f. sowie H. Weihrauch, a.a.O., S. 6.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 137.

³ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 639.

⁴ W. Rohde-Liebenau, a.a.O., S. 1034 u. 1035.

⁵ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 641.

⁶ Vgl. ebenda, S. 641 und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 138, wo auf das auch hier geltende Nachholverbot hingewiesen wird, sowie Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 398.

⁷ Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 605.

⁸ Vgl. hierzu das Zahlenmaterial bei G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 638 und Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 394.

⁹ Abgesehen von den sozialen und personalpolitischen Motiven; vgl. H. Weihrauch, a.a.O., S. 4.

steuerlichen Vorteil bei der Einführung der Altersversorgung liegen, zum anderen in der Möglichkeit, erhebliche Beträge als langfristige Verbindlichkeit gegenüber den Arbeitnehmern zu relativ günstigen Konditionen im Unternehmen zu binden. Letzteres gilt sowohl, wenn man davon ausgeht, daß ohne betriebliche Altersversorgung entsprechend höhere Löhne gezahlt werden müßten, als auch unter der Annahme, daß wegen andernfalls entsprechend höheren Gewinnausweises die darauf fälligen Steuern sowie unter Umständen höhere Ausschüttungen den Betrieb verlassen würden.

Gemäß § 6a Abs. 3 darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Bei Rückstellungsbildung im frühestmöglichen Wirtschaftsjahr (Erstjahr) darf die Rückstellung auf das Erstjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden.¹ Entsprechendes gilt für eine Rückstellungszuführung, wenn der Barwert der Pensionsverpflichtung um mehr als 25 % steigt.¹

Die Finanzverwaltung lehnt in Abschn. 41 Abs. 23 EStR eine Rückstellungsauflösung ohne entsprechende Minderung der Pensionsverpflichtung ab. Dieser nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckten Auffassung wird von Herrmann-Heuer widersprechen.² Börner-Krawitz verweisen jedoch mit Recht auf die Gefahr einer Niederlage vor den Finanzgerichten.³

Gemäß Abschn. 41 Abs. 24 EStR ist nach Eintritt des Versorgungsfalles die Pensionsrückstellung entweder nach der versicherungsmathematischen oder nach der buchhalterischen Methode aufzulösen⁴; letztere "umfaßt i.d.R. höhere Auflösungsbeträge"⁵.

¹ § 6a Abs. 4 EStG; vgl. auch Börner-Krawitz, a.a.O., S. 163.

² Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 3 zu § 6a EStG (Erg.); vgl. auch ebenda, Abschn. IX zu § 6a EStG 1975 u. Anm. 3 zu § 6a EStG, S. E 33.

³ Börner-Krawitz, a.a.O., S. 165.

⁴ Vgl. hierzu auch G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 631.

⁵ Börner-Krawitz, a.a.O., A. 165.

Nach alledem bleibt festzuhalten, daß bei der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nur die Möglichkeit besteht, den ausgewiesenen Gewinn zu erhöhen, nicht aber durch Überbewertung der Passiva stille Reserven zu bilden. Die Vorschriften für die Bewertung dieser Rückstellung sind dazu zu eng geknüpft.

Schon eher lassen sich stille Reserven bei der Bemessung der Rückstellungen für Garantieverpflichtungen gewinnen. Diese sind nicht nur bei konkreten Anlässen, etwa bei Erhebung einer Forderung von Seiten des Kunden, zulässig, sondern auch als Pauschalrückstellungen in einem den betrieblichen Verhältnissen entsprechenden Ausmaß, und zwar sowohl für Garantieleistungen, die aufgrund rechtlicher Verpflichtung erbracht werden müssen, als auch für Leistungen aus Kulanzgründen. "Bei der Prüfung der Angemessenheit der Schätzung stellt die Rechtsprechung entscheidend auf die tatsächliche Inanspruchnahme in der Vergangenheit ab."¹ Bei neuen Verfahren, Bauweisen, Materialien ist dieses Vorgehen natürlich nur beschränkt möglich.² Im einen wie im andern Fall sind wegen der generellen Unsicherheit zukünftiger Ereignisse Spielräume gegeben, die von Außenstehenden naturgemäß noch schwerer abzuschätzen sind als vom Unternehmen selbst.

Auch kann sich der Betrieb dazu entschließen, auf die Rückstellungsbildung zu verzichten und anfallende Garantieleistungen als laufenden Aufwand zu behandeln.³ Da dauernder Methodenwechsel auch hier nicht zulässig ist, ist der Rückstellungsverzicht am ehesten in den Anfangsjahren eines Unternehmens ratsam, falls in dieser Zeit schon Anlaufverluste vorliegen.

¹ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 407.

² G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.671.

³ Ebenda, S. 670. Vgl. auch Herrmann-Heuer, Anm. 81 (8) zu § 5 EStG, S. E 418; nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist also zumindest für Garantieleistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung eine Passivierungspflicht zu bejahen; siehe ebenda, S. E 419.

Den Rückstellungen für Garantieverpflichtungen entsprechen Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen, die insbesondere bei freien Berufen zum Zuge kommen können, jedoch nur insoweit, als die drohende Inanspruchnahme nicht durch einen entsprechenden Versicherungsschutz abgedeckt ist.

Ebenso wie bei den Rückstellungen für Garantie- und Schadensersatzverpflichtungen ergibt sich für eine Vielzahl von Rückstellungen ihre steuerpolitische Vorteilhaftigkeit aus der Notwendigkeit einer schätzungsweisen Ermittlung der Rückstellungshöhe - im Gegensatz, wie gezeigt wurde, zu den Pensionsrückstellungen. Dies gilt insbesondere für Rückstellungen für ungewisse Schulden¹, weniger jedoch für Rückstellungen für selbständig bewertungsfähige Betriebslasten² und für Verluste aus schwebenden Geschäften³.

Ein Bewertungsspielraum besteht demnach etwa bei der Bemessung der Rückstellungen für Prozeßrisiken,⁴ da drohende Prozeßkosten und die sich möglicherweise ergebende Inanspruchnahme nur durch Schätzung zu ermitteln sind und hier Vergangenheitswerte keinen Anhaltspunkt bieten können.⁵ Letzteres gilt auch bei Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften. In den Fällen, in denen sich der Verlust als die Differenz aus Herstellungskosten und Absatzpreis ergibt, folgt ein gewisser Spielraum auch aus den Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Herstellungskosten.⁶

¹ Vgl. Börner-Krawitz, a.a.O., S. 162.

² Zur Möglichkeit der Berücksichtigung unterlassener Reparaturen vgl. eben, S. 92.

³ Eine Aufstellung verschiedener Rückstellungen findet sich bei M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 121ff.

⁴ Vgl. Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 410f.

⁵ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 637.

⁶ Vgl. ebenda, S. 629f. und insbesondere U. Bries, Rückstellungen für drohende Verluste aus Lieferverpflichtungen, "DB", 1974, S. 2361, der auch die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten und u.U. sogar eines kalkulatorischen Gewinnzuschlags bilanzsteuerrechtlich für geboten hält; vgl. auch R. Curtius-Hartung, Wichtige Fragen des Bilanzsteuerrechts, insbesondere Rückstellungen, StbJb 1976/76, S. 357ff.

Das bei abzugsfähigen Steuern bestehende Wahlrecht, eine Steuernachforderung aufgrund einer Berichtigungsveranlagung erst in der Periode der Zahlung oder über eine Rückstellung in der Verursachungsperiode als Aufwand wirksam werden zu lassen¹, ist ebenso wie bei den Pensionsrückstellungen als eine Möglichkeit zur Gewinnvorverlagerung anzusehen.

2.2.3. Zusammenfassung

Die Frage nach den im Rahmen der Bilanzierung gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten hat zu einer Vielzahl von Einzelmaßnahmen hingeführt, mit denen sich die Höhe des Betriebsvermögens und damit des Jahresgewinns beeinflussen läßt. Je nach den betriebsindividuellen Gegebenheiten mag sich zwar die eine oder die andere Bilanzposition kaum oder nur bedingt zur Durchsetzung der steuerpolitischen Zielsetzungen des bilanzierenden Unternehmers eignen, doch dürfte die große Anzahl der einzelnen Möglichkeiten gewährleisten, daß in den meisten Bilanzen die Bildung erheblicher stiller Reserven möglich ist.

Es ist zwar festzustellen, daß Gesetzgeber und Rechtsprechung eine Reihe von Einschränkungen insbesondere der Freiheit zur Unterbewertung der Aktiva geschaffen haben, doch wird hierdurch keine völlige Einengung des Spielraums zur Bildung stiller Reserven herbeigeführt. Beim Umlaufvermögen etwa sind zwar Teilwertabschreibungen nur unter Voraussetzungen möglich, die vom Unternehmer weder voraussehbar noch beeinflussbar sind.² Da jedoch erfahrungsgemäß im Ablauf eines Wirtschaftsjahres immer einige Ereignisse eintreten, die für die Bewertung des Vorratsvermögens und der Forderungen von Bedeutung sind, werden sich für diese beiden

¹ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 653 und Abschn. 22 Abs. 3 EStR.

² Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 81 u. 110.

Positionen in der Mehrzahl der Fälle plausible Begründungen für Teilwertabschreibungen bis zu einem gewissen Ausmaß finden lassen. Es kommt hinzu, daß eine vollständige und genaue Kontrolle des Umlaufvermögens und insbesondere seiner Bewertung eine arbeitsmäßige Belastung bedeutet, welche die Finanzverwaltung nur in wenigen Fällen auf sich nehmen kann.

Einer weitergehenden Kontrolle und zahlenmäßigen Erfassung der durch die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte geschaffenen stillen Reserven steht dieselbe Tatsache entgegen, die auch die Ursache für den dem Unternehmer hier gewährten Spielraum bildet, nämlich die Unmöglichkeit einer exakten Bewertung. So stellt auch Schneider fest, "daß es keine richtige betriebswirtschaftliche Abschreibung gibt. Das beste, was wissenschaftlich erarbeitet werden kann, ist ein Abschreibungsverfahren, das einer bestimmten vorgegebenen betriebswirtschaftlichen Gewinndefinition nicht widerspricht. Aber weder über die Gewinndefinition noch über die alternativen Gewinndefinitionen entsprechenden Abschreibungsverfahren ist bis heute Einigung erzielt worden."¹ Einer Quantifizierung der bei der Bilanzierung gebildeten stillen Reserven stehen also unüberwindliche Schwierigkeiten entgegen. Nur bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ist eine exakte Ermittlung möglich.

Darüber hinaus sind höchstens deutliche Überschreitungen des bei der Bewertung gegebenen Ermessensspielraums erfaßbar; soweit diese dann auch tatsächlich erfaßt und korrigiert werden, schlagen sie sich in den von dem Betriebsprüfungsdienst der Finanzverwaltung erzielten steuerlichen Mehrergebnissen nieder.

¹ D. Schneider, Besprechung von Ergänzungslieferungen zu Herrmann-Heuer, a.a.O., S. 74.

2.3. Zur Bedeutung des Bilanzstichtages

Dem bilanzierenden Steuerpflichtigen ist die Wahl des Bilanzstichtages grundsätzlich nicht freigestellt; jedoch räumt das Einkommensteuergesetz einer bestimmten Gruppe ein besonderes Wahlrecht bei der Unternehmensgründung ein: Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen wird, gilt der Gewinn eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres (der Zeitraum, für den die Firma regelmäßig Abschlüsse erstellt) als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 2 Abs. 5 und 6 EStG a.F., § 4a Abs. 2 EStG 1975). Da die Umstellung vom abweichenden Wirtschaftsjahr auf das Kalenderjahr ohne Zustimmung des Finanzamtes vorgenommen werden kann, empfiehlt es sich bei Firmengründung, ein abweichendes Wirtschaftsjahr, etwa vom 1.2. eines jeden Jahres bis zum 31.1. des nächsten Jahres, festzulegen. Das hat den Vorteil, daß beispielsweise der in den letzten 11 Monaten von 1976 angefallene Gewinn erst im Jahre 1977 versteuert werden muß; ein Teil der Steuer fließt dem Finanzamt als Abschlußzahlung erst nach Abgabe der Einkommensteuererklärung für 1977 und anschließender Erteilung des entsprechenden Bescheides, also frühestens Mitte bis Ende 1978, zu, in Einzelfällen möglicherweise auch noch später. Da sich die Vorauszahlungen nach dem zu erwartenden Einkommen des jeweiligen Veranlagungszeitraums richten, sind diese für im Wirtschaftsjahr 1976/77 erzieltetes Einkommen erst im Verlauf des Kalenderjahres 1977 fällig; die hier zu erzielende Verzögerung beträgt praktisch ein Jahr.

Eine einzelne Kapitalgesellschaft kann sich durch ein abweichendes Wirtschaftsjahr ohne weiteres keine Steuerpause verschaffen, da gemäß § 20 Abs. 2 KStG a.F., § 49 Abs. 2 KStG 1977, Vorauszahlungen bereits während des Wirtschaftsjahres zu entrichten sind, das im Veranlagungszeitraum endet.¹ Konzerne jedoch können unter Umständen diesen Vorteil wieder erreichen; "die geschickte Hintereinanderschaltung von Gesellschaften mit gegeneinander verschobenen Wirtschaftsjahren kann die Versteuerung von Erträgen hinauszögern."²

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 38f. und ders., Steuerersparung, a.a.O., S. 192.

² H. Flick, a.a.O., S. 53.

Neben einer Steuerpause erlaubt die Wahl eines solchen abweichenden Wirtschaftsjahres zusätzlich zum üblichen Verlustvortrag zumindest einmal einen im Einkommensteuergesetz bisher nicht vorgesehenen Verlustrücktrag vorzunehmen. Durch Einschieben eines in unserem Beispiel elfmonatigen Rumpfwirtschaftsjahres kann der in diesen elf Monaten angefallene Verlust mit dem Gewinn des Vorjahres saldiert werden. Ein derartiges Rumpfwirtschaftsjahr ist zunächst vorteilhaft bei hohem Gewinn des Vorjahres und so starken Verlusten im Rumpfwirtschaftsjahr sowie im laufenden Jahr, daß die volle Ausnutzung des fünfjährigen Verlustvortrags gefährdet erscheint¹, eine Befürchtung, die durch schlechte Gewinnaussichten eine zusätzliche Berechtigung erhält. Hinzu kommt, daß die sofortige Verlustverrechnung mit Vorjahresgewinnen verglichen mit einem Ausgleich in ferner Zukunft eine Liquiditätshilfe bietet, die das Überstehen einer Verlustphase natürlich wesentlich erleichtert.

In diesem Zusammenhang weist Jahrmarkt noch darauf hin, daß auch die Einlegung eines mit Gewinn abgeschlossenen Rumpfwirtschaftsjahres von Vorteil sein kann. Dieser kommt dann zustande, "wenn im Rumpfwirtschaftsjahr ein Gewinn entstanden ist und ein aus Vorjahren vorhandener Verlustabzug wegen Ablaufs der Fünfjahresfrist des § 10d EStG sonst nicht mehr ausgenutzt werden könnte."²

Durch das EStÄndG vom 20.4.76 (BGBl I, S. 1054) hat nun der Gesetzgeber den einjährigen Verlustrücktrag³, beschränkt auf 5 Mio DM, eingeführt. Dennoch bleibt in den Fällen die Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres vorteilhaft, in denen der Verlust des Rumpfwirtschaftsjahres allein den Gewinn des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres übersteigt, da dann deren Saldo noch eine Periode weiter zurückgetragen werden kann,

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 38.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 129.

³ Vgl. hierzu G. Söffing, a.a.O., S. 233ff.

oder aber in den Fällen, in denen der Verlust des Rumpfwirtschaftsjahres die 5 Mio DM-Grenze überschreitet.

Da bei der Körperschaftsteuer die 5 Mio DM-Grenze, abgesehen von Organschaften mit Ergebnisabführung, für jedes körperschaftsteuerliche Subjekt gilt¹, ist zumindest insoweit die Existenz oder auch die rechtzeitige Gründung mehrerer Gesellschaften von Vorteil.

Da ein Wechsel vom Kalenderjahr auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr der Zustimmung des Finanzamts bedarf, wird sich der hier beschriebene Verlustrücktrag durch Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres wegen der wohl sicheren Ablehnung eines erneuten Wechsels zum abweichenden Wirtschaftsjahr nur einmal durchführen lassen.²

Von Bedeutung ist der Bilanzstichtag ferner für eine Reihe von Maßnahmen der Tatsachengestaltung, die vor dem Bilanzstichtag durchgeführt werden müssen, um sich noch im alten Jahr steuerlich auszuwirken.³ Hierzu zählen das Vorziehen oder Zurückstellen betrieblich bedingter Aufwendungen oder Anschaffungen sowie evtl. Umschichtungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen.

2.4. Veräußerungsgewinne und Betriebsaufgabe

Bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebes⁴ werden die vorhandenen stillen Reserven als Differenz zwischen dem Wert des Betriebsvermögens (ermittelt nach § 4 Abs. 1 EStG) und dem

¹ Vgl. G. Söffing, a.a.O., S. 235.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 127, K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 192 sowie das BFH-Urteil vom 12.3.1965, VI 109/64 U, BStBl 1965 III, S. 287.

³ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 124.

⁴ Vgl. hierzu auch K.F. Wendt, Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe des Betriebes im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, Steuerkongreß-Report 1976, S. 173ff.

Veräußerungspreis sichtbar. Betriebsveräußerungsgewinne gelten gemäß § 16 Abs. 1 EStG zwar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, werden aber durch Freibeträge und auf Antrag durch einen ermäßigten Steuersatz begünstigt. Allerdings muß der Betrieb derart übertragen werden, daß er vom Erwerber als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann.¹ Der Freibetrag bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebes beträgt 30.000,-- DM, bei Veräußerung eines Teilbetriebes oder eines Anteils der entsprechende Teil von 30.000,-- DM (§ 16 Abs. 4 EStG). Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 100.000,-- DM bzw. den entsprechenden Teil von 100.000,-- DM übersteigt. Hat der Steuerpflichtige sein 55. Lebensjahr vollendet oder geschieht die Veräußerung wegen dauernder Berufsunfähigkeit, verdoppeln sich die beiden Beträge.

Falls es sich einrichten läßt, zunächst nur einen Teilbetrieb und zu einem späteren Zeitpunkt den gesamten Restbetrieb zu verkaufen - die Finanzverwaltung stellt allerdings an den Begriff des Teilbetriebs strenge Anforderungen², "so kommt der Veräußerer nicht nur in den Genuß des anteiligen, sondern außerdem in den Genuß des ganzen Freibetrags. ... Hieraus kann sich eine beträchtliche Steuerersparung ergeben."³

Insbesondere bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen können hier anfallende Gewinne noch durch Einlagen und Entnahmen "in die Freibetragszone manövriert werden."⁴ Da bei einer Anteilsveräußerung nur der dem Anteil entsprechende Teil des Freibetrags in Anspruch genommen werden darf, "hängt die Steuerpflicht von dem Verhältnis der Kapitalkonten des ausscheidenden und des verbleibenden Gesellschafters ab."⁵

¹ Vgl. Abschn. 139 EStR.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 140; vgl. auch Abschn. 139 Abs. 3 EStR.

³ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 106.

⁴ Ebenda.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 150.

Jede Entnahme des verbleibenden und jede Einlage des ausscheidenden Gesellschafters vergrößert also den dem ausscheidenden Gesellschafter zustehenden Freibetrag.

Betriebsveräußerungsgewinne als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 EStG werden auf Antrag mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert, der die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes beträgt, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre. Demnach ergibt sich hier eine weitere Begünstigung der Auflösung stiller Reserven. Unter Umständen kann sich die Beschränkung des Antrags auf einen bestimmten Betrag empfehlen:¹ Wird der Antrag auf Tarifvergünstigung auf den die Freibeträge der ESt-Tabelle übersteigenden Betrag begrenzt, so bleibt das Einkommen in Freibetragshöhe steuerfrei.

Bei der Einstellung eines laufenden gewerblichen Betriebes stellt sich die Frage, ob die Liquidation im betrieblichen oder privaten Bereich vorgenommen werden soll. Erfolgt die Liquidation im betrieblichen Bereich, liegen für den Liquidationszeitraum weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Bei Überführung in das Privatvermögen "müssen alle stillen Reserven im Jahr der Aufgabeerklärung unter Anwendung der Vergünstigungen der §§ 16 und 34 EStG versteuert werden."² Hinzu kommt, daß spätere Wertsteigerungen der Besteuerung entzogen sind³ und daß für die Berechnung der Spekulationsfrist im Sinne des § 23 EStG nicht der Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung, sondern der tatsächlichen Anschaffung maßgebend ist.³

Eine entsprechende Entscheidung ist bei der Verpachtung eines Betriebes zu treffen. Bei nicht nur vorübergehender Verpachtung dürfte in der Regel die Betriebsaufgabeerklärung

¹ Vgl. M. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 107 und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 151f.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 155. Ein weiterer Vorteil besteht darin, daß ein Betriebsveräußerungsgewinn, handelt es sich nicht um eine Kapitalgesellschaft, nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

³ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 103.

zunächst wegen der bekannten Vergünstigungen vorzuziehen sein, ferner auch deswegen, weil dann die wegen der begünstigt aufgelösten stillen Reserven erhöhte AfA die nun nach normalem Tarif zu versteuernden Einkünfte mindert.¹

2.5. Verträge mit Familienangehörigen

Bei Zusammenveranlagung der Ehegatten läßt sich durch Einkommensverlagerung von einem Ehegatten zum andern naturgemäß kein Progressionsvorteil erzielen; lediglich durch die Verlagerung von Einkommensteilen auf Dritte, also in erster Linie wohl auf die Kinder, wäre dieser Erfolg erreichbar.² Jedoch sind auch Verträge zwischen den Ehegatten selbst steuerlich nicht ohne Reiz.

2.5.1. Arbeitsverträge

Sowohl zwischen Ehegatten als auch zwischen Eltern und Kindern werden Arbeitsverträge³ steuerlich anerkannt, wenn diese ernsthaft vereinbart sind und tatsächlich durchgeführt werden. Entscheidend für die Anerkennung der Vertragsgestaltung ist, daß ein solcher Vertrag gegebenenfalls auch mit einem Fremden abgeschlossen worden wäre, also daß die vereinbarte Vergütung der Tätigkeit nicht als überhöht anzusehen ist. Allerdings besteht auch hier ein gewisser Spielraum, "weil ein Arbeitnehmer-Ehegatte am Gedeihen des Unternehmens regelmäßig mehr interessiert sein wird, als ein fremder Arbeitnehmer. Darüber hinaus nimmt der Arbeitnehmer-Ehegatte eine besondere Vertrauensstellung ein."⁴ Für die tatsächliche

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 104.

² Vgl. hierzu auch L. Schmidt, - "Väter und Söhne" - Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb 1975/76, S. 149 - 233.

³ Vgl. hierzu H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 44 - 61; ferner das grundlegende BVerfG-Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BStBl 1962 I, S. 506 sowie das darauf aufbauende BFH-Urteil vom 15.3.1962, IV 200/61, HFR 1963, S. 9 und, für die notwendigen objektiven Merkmale eines Arbeitsvertrages, BFH-Urteil vom 30.7.1964, I 399/61, HFR 1965, S. 57. Siehe auch E. Littmann, a.a.O., Anm. 812ff. zu §§ 4, 5 EStG sowie Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 18ff. zu § 26a EStG.

⁴ M. Jahrmarkt, Steuervorteile, a.a.O., S. 176.

Durchführung des Vertrages ist es, neben der Ableistung der Arbeit, in den Augen der Finanzverwaltung und Rechtsprechung unabdingbar, daß der Arbeitnehmer uneingeschränkte Verfügungsmacht über das vereinbarte Entgelt zum üblichen Zahlungszeitpunkt erhält.¹ Bei gewichtigen betrieblichen Gründen kann allerdings ein vorübergehender Gehaltsverzicht vereinbart werden; auch kann der Arbeitnehmer einen Teil seiner Bezüge dem Arbeitgeber als Darlehen zur Verfügung stellen.²

Neben dem Gehalt werden auch Sonderzuwendungen, wie Beihilfen und Unterstützungen, steuerlich anerkannt, sofern diese im Unternehmen üblich sind.³ Das Entgelt für die Arbeitsleistung kann neben der Auszahlung eines Gehalts auch in der Gewährung einer Pensionszusage bestehen. So kann ein Vater, der im Unternehmen seiner Kinder tätig ist, eine Pensionszusage erhalten, die steuerlich anerkannt wird, wenn sie auf betrieblichen Erwägungen beruht und ihrer Höhe nach zusammen mit den sonstigen Bezügen des Vaters angemessen ist.⁴ Eine Rückstellung zu Lasten des Gewinns kann auch bei Pensionszusagen für Ehegatten-Arbeitnehmer gebildet werden, allerdings "muß auch hier wieder geprüft werden, ob eine solche Vereinbarung fremden Arbeitnehmern gewährt werden würde".⁵ Die Zuführungen zur Pensionsrückstellung für Arbeitnehmer-Ehegatten wirken sich sofort gewinnmindernd aus. "Beim Arbeitnehmer-Ehegatten erfolgt eine steuerliche Erfassung erst in den Jahren der späteren Pensionszahlungen. Sofern die Gesamttätigkeitsvergütung im Rahmen des angemessenen bleibt, ist es gleichgültig, ob dem Arbeitnehmer-Ehegatten neben Aktivbezügen eine Pension

¹ Vgl. BFH-Urteil vom 29.3.1962, IV 149/61, HFR 1963, S. 10.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 174f.; ferner BFH-Urteil vom 25.4.1968, VI R 140/66, BStBl 1968 II, S. 494.

³ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 176.

⁴ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 56 sowie das BFH-Urteil vom 11.12.1964, VI 109/63, HFR 1965, S. 355.

⁵ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 178; vgl. auch BFH-Urteil vom 29.1.1976, IV R 42/73, "FR", 1976, S. 227 sowie die Anmerkung von L. Schmidt, ebenda, S. 228. Vgl. ferner H. Blencke, a.a.O., S. 56ff.

zugesagt wird oder ob die Pension höher ist als das Aktivgehalt oder ob ohne Aktivgehalt nur eine Pensionszusage erteilt wird, weil die Wahl der Art des Dienstleistungsentgelts den Beteiligten überlassen bleiben muß."¹

Eine Möglichkeit der interpersonellen Umschichtung des zu versteuernden Einkommens bei gleichzeitiger zeitlicher Verzögerung der Besteuerung bilden die verbindlich zugesagten Tantiemen, für die in der Schlußbilanz des alten Jahres eine Rückstellung angesetzt werden kann, während der Arbeitnehmer, also der Ehegatte, das Kind oder der Elternteil, diese erst bei Zahlung im neuen Jahr versteuern muß.²

Der steuerliche Vorteil einer Gehaltszahlung an den Ehegatten liegt zunächst in der Verringerung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage; hinzu kommt die zusätzliche Inanspruchnahme des Arbeitnehmerfreibetrags von 480,-- DM, des Weihnachtsfreibetrags von 100,-- DM und des Werbungskostenpauschbetrags von 564,-- DM. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Vorsorgeaufwendungen für den Arbeitnehmer-Ehegatten zu tätigen, die bis zu 2.400,-- DM p.a. nur mit dem Pauschalsatz von 10 % der Lohnsteuer unterworfen werden (Abschnitt 96 LStR); letzteres ist steuerlich dann interessant, wenn die Sonderausgaben-Höchstbeträge schon ausgenutzt sind. Bei Arbeitsverträgen zwischen Eltern und Kindern tritt zu diesen Vorteilen die Milderung der Progression des Einkommensteuertarifs hinzu.

¹ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 179. Vgl. hierzu auch das grundlegende BVerfG-Urteil vom 22.7.1970, 1 BvR 285/66, 445/67, 192/69, BStBl 1970 II, S. 652 und das nachfolgende BFH-Urteil vom 16.12.1970, I R 160/70, BStBl 1971 II, S. 178 sowie E. Littmann, a.a.O., Anm. 816f. zu §§ 4, 5 EStG.

² Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 136.

2.5.2. Gesellschaftsverträge

Ebenso wie durch Arbeitsverträge kann durch Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses mit Familienangehörigen¹, in erster Linie also wohl mit Kindern, eine Milderung der Einkommensteuerprogression erreicht werden. Im Gegensatz zum Arbeitsvertrag ist hier das Alter der Kinder ohne Bedeutung, wenn bei Verträgen mit minderjährigen Kindern bestimmte Formerfordernisse erfüllt werden. Hierzu zählen die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung und die Gestellung eines Pflegers.² Die Zusammenveranlagung der Ehegatten steht natürlich wieder der Erlangung eines Progressionsvorteils durch einen Gesellschaftsvertrag entgegen. Im Gegensatz zum Arbeitsvertrag ist durch einen Gesellschaftsvertrag mit Familienangehörigen kein gewerbesteuerlicher Vorteil zu erreichen.

Notwendig für die steuerliche Anerkennung eines zivilrechtlich wirksamen³ Gesellschaftsvertrags mit Familienangehörigen ist, daß sowohl die Vertragsgestaltung als auch die vereinbarte Gewinnverteilung als angemessen bezeichnet werden können. "Sind die Rechte eines Mitgesellschafters auf Entnahmen, Mitbestimmung, Kündigung usw. erheblich eingeschränkt, was praktisch soweit gehen kann, daß der bisherige Inhaber weiterhin wie ein Einzelunternehmer verfügen kann, so wird das Gesellschaftsverhältnis steuerlich nicht anerkannt."⁴ Bei der Regelung der Gewinnverteilung ist die Arbeitsleistung der Gesellschafter sowie die Höhe ihrer Kapitalanteile zu berücksichtigen. Als Beurteilungskriterium für die Angemessenheit kann auch hier wieder die Frage dienen, ob ein

¹ Vgl. hierzu H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 32 - 44; sowie E. Littmann, a.a.O., Anm. 10ff. zu § 26a EStG; ferner etwa das BFH-Urteil vom 26.8.1958, I 116/58 U, BStBl III, S. 445.

² Vgl. auch BFH-Urteil vom 1.2.1973, VI R 61/72, BStBl II, S. 309 sowie auch M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 161.

³ Zur steuerrechtlichen Kritik an diesem Erfordernis vgl. B. Kenk-Knobbe, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, Steuerkongreß-Report 1975, S. 208.

⁴ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 160; vgl. ferner BFH-Urteil vom 26.8.1958, I 116/58 U, BStBl 1958 III, S. 445.

Gesellschaftsvertrag in der vorliegenden Form auch mit fremden Gesellschaftern geschlossen worden wäre.¹ Bei mitarbeitenden Gesellschaftern kann wegen der verwandtschaftlichen Beziehungen wiederum ein vermehrtes Interesse und größere Einsatzfreudigkeit als bei Fremden unterstellt werden, insbesondere natürlich bei späteren Erben.

Die hier erwähnten Grundsätze gelten mutatis mutandis sowohl für Familien-Personengesellschaften und stille Gesellschaften als auch für Unterbeteiligungsverhältnisse.² Darüber hinaus hat der BFH mit einem weiteren Urteil die Möglichkeit zur Gewinnverlagerung zwischen Eltern und Kindern eingeengt: "Für nicht im Unternehmen mitarbeitende Kinder betrachtet der Bundesfinanzhof eine Gewinnbeteiligung, die im Zeitpunkt der Zuwendung keine höhere Gewinnerwartung mit sich bringt als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung, als angemessen."³ Die 15 %-Grenze, die auf einer Entscheidung des großen Senats des BFH⁴ beruht, betrifft nur diejenigen Angehörigen, die ihren Gesellschaftsanteil schenkungsweise (durch Abbuchung der Einlage vom Kapitalkonto des Schenkers) erhalten haben.⁵ Ob sich durch Schenkung von Geld, das dann für einige Zeit im Verfügungsbereich des beschenkten Familienangehörigen bleibt und von diesem später zum Erwerb eines Anteils verwandt wird, diese 15 %-Grenze umgehen läßt, ist zwar vom BFH noch nicht abschließend geklärt, erscheint aber unter Berücksichtigung des bisherigen Umgangs des BFH mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem Gestaltungsmissbrauch sehr unwahrscheinlich.

Ein weiterer Vorteil der Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf die Kinder liegt in der sogenannten Buchwertverknüpfung:

¹ Vgl. E. Littmann, a.a.O., Anm. 11 zu § 26a EStG sowie auch die Kritik an diesem Kriterium bei H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 41f.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 163 - 169.

³ Ebenda, S. 284.

⁴ BFH-Beschluß vom 29.5.1972, Gr.S. 4/71, BStBl 1973 III, S.5.

⁵ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 42.

"Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteils unter Lebenden, etwa im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, werden die im Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven nicht aufgedeckt, so daß ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nicht entstehen kann."¹ Ebenso wenig wie durch die Einkommensteuer werden die stillen Reserven durch die Erbschaftsteuer erfaßt, denn die Bewertung richtet sich gemäß § 12 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes; gemäß § 109 BewG sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter in der Regel mit dem Teilwert (§ 10 BewG) anzusetzen, die Betriebsgrundstücke mit dem Einheitswert; eine vollständige Erfassung der stillen Reserven durch die Erbschaftsteuer ist daher nicht gewährleistet.

Bei Übertragung eines betrieblich genutzten Grundstücks, das im alleinigen Eigentum eines Mitunternehmers steht, ist es ratsam, den Beschenkten, der in der Regel ja sowieso der Unternehmensnachfolger ist, vorher in die Gesellschaft aufzunehmen und ihm die Stellung eines echten Mitunternehmers zu verschaffen, da nur so eine Auflösung der in diesem Grundstück steckenden stillen Reserven vermieden werden kann.² Denn in der Übertragung an einen Außenstehenden ('Nicht-Mitunternehmer') wäre eine gewinnrealisierende Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu sehen; die stille Reserve (Differenz zwischen Buchwert und Teilwert) wäre zu versteuern.

2.5.3. Sonstige Verträge

2.5.3.1. Darlehen

Statt als Gesellschafter am Unternehmen der Eltern beteiligt zu sein, können Kinder, im Falle der Minderjährigkeit unter Beachtung der vorgeschriebenen Formen, auch als Darlehensgeber auftreten.³ Notwendig für die steuerrechtliche Anerkennung solcher Darlehensverträge ist zunächst, daß der

¹ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 158; vgl. § 7 EStDV sowie E. Littmann, a.a.O., Anm. 23 zu § 16 EStG, ferner das BFH-Urteil vom 23.4.1971, IV 201/65, BStBl 1971 II, S. 686 und K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 116.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 158 und S. 256f.

³ Vgl. hierzu H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 61 - 66.

geschenkte Betrag den Verfügungsbereich des Schenkers tatsächlich verläßt und die Stellung des Darlehensgebers nicht durch einzelne Bestimmungen, etwa über die Kündigungsfrist oder die Verzinsung, ausgehöhlt wird.¹

Statt fester Zinsen kann auch eine Gewinnbeteiligung (partiari-sches Darlehen) vereinbart werden. Für die Prüfung der Angemessenheit der vereinbarten Verzinsung oder Gewinnbeteiligung sind die vom BFH gezogenen Höchstgrenzen maßgebend. So lehnte der BFH bei einer schenkungshalber eingeräumten partiari-schen Darlehensforderung eine Gewinnbeteiligung von mehr als 20 % der Darlehenssumme ab.² In einem anderen Urteil wurde bei einem unter Verwandten gegebenen partiarischen Darlehen eine Gewinnbeteiligung von bis zu 25 % der Darlehenssumme anerkannt.³

Will man einem Familienangehörigen den Aufbau einer eigenen wirtschaftlichen Existenz erleichtern und zu diesem Zweck ein Darlehen gewähren, kann man der Gefahr, daß beim Mißlingen der Existenzgründung das gewährte Darlehen von der Finanzverwaltung als "notwendiges Privatvermögen" angesehen wird, von vorneherein dadurch aus dem Weg gehen, daß man sich stattdessen zu einer Beteiligung als Gesellschafter entschließt. "Wird die Beteiligung wertlos, so steht der steuerlichen Berücksichtigung als Verlust aus Gewerbebetrieb im allgemeinen nichts im Wege."⁴

¹ Vgl. auch K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 194.

² BFH-Urteil vom 7.11.1963, IV 335/61 U, BStBl 1964 III, S. 61; vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S.259f.

³ BFH-Urteil vom 9.7.1969, IR 78/67, BStBl 1969 II, S. 649; vgl. auch M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 170.

⁴ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 172.

2.5.3.2. Vermietung

Die gleichen grundsätzlichen Anforderungen wie an Darlehensverträge werden auch an Miet- oder Pachtverträge zwischen Familienangehörigen gestellt. Neben dem bekannten einkommensteuerlichen Progressionsvorteil tritt hier hinzu, "daß Mietverhältnisse unter Ehegatten oder mit dem Sohn oder der Tochter über betrieblich genutzte Grundstücke oder Grundstücks-teile ebenfalls eine Gewerbesteuerersparnis mit sich bringen, wenn das Grundstück dem am Gewerbebetrieb nicht beteiligten Ehegatten oder Kind gehört und regelmäßig Miete gezahlt wird."¹

2.5.3.3. Nießbrauch

"Das Rechtsinstitut des Nießbrauchs birgt ausgezeichnete Möglichkeiten der Steuergestaltung und der Steuereinsparung in sich."² Dies wird ermöglicht durch die Beibehaltung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums beim Nießbrauchsbesteller, dem dann grundsätzlich auch die AfA zusteht, und der steuerlichen Erfassung der Nutzung beim Nießbraucher.³

Steuerlich interessant ist der Nießbrauch vor allem bei unentgeltlicher Einräumung gegenüber Familienangehörigen, insbesondere bei Unterhaltsverpflichteten. Jahrmarkt hat hierzu den Grundsatz formuliert: "Gut versorgte Eltern übertragen den Nießbrauch, vermögensbedürftige und weniger gut versorgte Eltern behalten sich den Nießbrauch vor."⁴ Dadurch werden AfA und Einkommensanfall jeweils in den steuerlich optimalen Zuordnungsbereich gelenkt.

¹ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 117.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 197. Zur zivilrechtlichen Seite des Nießbrauchs vgl. etwa F. Lent - K.H. Schwab, Sachenrecht, 14. Aufl., München 1974, S. 288 - 297. Hier sei dazu nur erwähnt, daß Nießbrauch nicht nur an Sachen, sondern auch an Rechten eingeräumt werden kann; vgl. die Bedenken bei L. Schmidt, "Väter und Söhne", a.a.O., S. 219f.

³ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 199.

⁴ Ebenda, S. 197.

Nicht zuletzt wegen § 12 Nr. 2 EStG, der den Abzug von Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen verbietet, sind verschiedentlich Bedenken gegen die unentgeltliche Nießbrauchsbestellung zugunsten Unterhaltsberechtigter geäußert worden.¹ Gegen derartige Auffassungen spricht sich jedoch ausdrücklich v. Bornhaupt, Richter am BFH, aus und faßt seine Ausführungen folgendermaßen zusammen. "Es bleibt jedoch festzuhalten, daß der BFH die unentgeltliche Nießbrauchsbestellung zwischen unterhaltsberechtigten Angehörigen nur anerkennt, wenn

- a) der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam bestellt ist und
- b) aus der Nießbrauchsbestellung alle bürgerlich-rechtlichen und steuerrechtlichen Folgerungen gezogen sind.

Dazu gehört insbesondere die Zahlung der ErbSt, die Inbesitznahme des Grundstücks durch den Nießbraucher sowie die Verwaltung und tatsächliche Nutznießung durch den Nießbraucher."²

Auch die Erweiterung des Abzugsverbots des § 12 Nr. 2 EStG auf "Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht" durch das EStG 1975 beeinträchtigt freiwillig eingeräumte Nießbrauchrechte nicht.³

Die unter Beachtung dieser Bedingung erzielbaren steuerlichen Vorteile lassen sich an einigen in der Literatur genannten Beispielen veranschaulichen:

(1) So ist etwa die aus einer Scheidung erwachsene Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem früheren Ehepartner entweder bei Zustimmung des Empfängers als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bis zur Höhe von 9.000,-- DM oder aber als außergewöhnliche Belastung mit maximal 3.600,-- DM p.a. abzugsfähig (§ 33a EStG). Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person mindern noch diesen Höchstbetrag.

Die Einrichtung eines Nießbrauchs beispielsweise an einem Grundstück führt jedoch in voller Höhe des Werts der

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 207 u. 200.

² v. Bornhaupt, Nießbrauch von Kindern am elterlichen Grundbesitz, "NWb", Heft 42 v. 21.10.1974, Fach 3, S. 3821f.

³ Vgl. G. Felix, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, Steuerkongreß-Report 1075, S. 428 sowie die dort genannte Literatur zu dieser Frage.

Nutzung zu einer Herabsetzung des zu versteuernden Einkommens; AfA und evtl. Sonderabsetzungen bleiben dem Nießbrauchsbesteller jedoch erhalten. Allerdings muß die unterhaltsberechtigzte Person die Einkünfte nun voll versteuern, in der Regel aber wegen der Einkommensteuerprogression zu einem wesentlich niedrigeren Steuersatz.¹

(2) Die gleichen Vorteile lassen sich erzielen, wenn Sohn oder Tochter den Eltern den Nießbrauch an einem Grundstück bestellen. Auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibung nach § 7b EStG wird durch die Nießbrauchsbestellung nicht beeinträchtigt.²

(3) Jahrmarkt erwähnt noch einen weiteren, vom BFH entschiedenen Fall: "Überträgt ein Vater sein Grundstück auf seinen Sohn, behält er sich aber den Nießbrauch an dem Grundstück vor, so kann er das Grundstück aufgrund seines Nießbrauchsrechtes vermieten. Dies kann er sogar wieder an seinen Sohn, worin grundsätzlich kein Gestaltungsmißbrauch nach § 6 StAnpG gesehen wird. Sowohl das Nießbrauchs- als auch das Mietverhältnis können steuerrechtlich anerkannt werden. Sind die Mietzahlungen des Sohnes jedoch außergewöhnlich hoch, so kann unter Umständen eine Versorgungsabrede zwischen Vater und Sohn angenommen werden. Die Zahlungen des Sohnes sind dann als Rente an den Vater anzusehen und kommen mit dem Ertragsanteil zum Ansatz. Dieses Urteil zeigt deutlich die großen Möglichkeiten, die der Nießbrauch für die Steuergestaltung bietet."³

¹ Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 84; K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 86f. sowie S. 195f.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 202.

³ Ebenda, S. 201. Ob jedoch auch in Zukunft mit der Anerkennung einer solchen Konstruktion durch den BFH gerechnet werden kann, ist durch Äußerungen des BFH in einem anderen Urteil zweifelhaft geworden; vgl. hierzu G. Felix, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, a.a.O., S. 426.

2.5.3.4. Renten

Die Möglichkeiten zur Einkommensverlagerung durch Renten¹ sind durch die BFH-Rechtsprechung² stark eingeschränkt. Hinzu kommt die Änderung des § 12 Nr. 2 EStG durch das EStG 1975, wonach nunmehr das Abzugsverbot auch "Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht" umfaßt. In einzelnen Fällen ist jedoch noch eine günstige steuerliche Gestaltung denkbar.

(1) So ist es bei Rentenzahlungen an Eltern erforderlich, daß diese "eine konkrete Gegenleistung erbringen, die bei überschlägiger Berechnung nicht weniger als die Hälfte des Werts der Rentenverpflichtung ausmachen darf."³ Beim Rentenverpflichteten ist der Ertragsanteil⁴ der Rente als Sonderausgabe abzugsfähig, beim Berechtigten entsprechend als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1a) EStG zu versteuern. Erreicht die Gegenleistung die Hälfte des Barwerts der Rentenverpflichtung nicht, empfiehlt es sich, die Rente entsprechend niedriger festzusetzen und den Unterschiedsbetrag ohne Rentenverpflichtung und damit auch ohne steuerliche Auswirkung zu zahlen.⁵ Wird das Rentenversprechen ohne Gegenleistung gegeben, so können die Zahlungen einkommensteuerlich höchstens als außergewöhnliche Belastungen unter den damit verbundenen einschränkenden Bedingungen berücksichtigt werden.

¹ Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten vgl. E. Littmann, a.a.O., Anm. 21ff. zu § 10 EStG u. Anm. 683ff. zu §§ 4, 5 EStG sowie Jansen - Wrede, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 6. Aufl., Herne-Berlin 1976 oder W. Theis, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, "DB", 1973, Beilage Nr. 1.

² Vgl. M. Jahrmarkt, Steuervorteile, a.a.O., S. 207.

³ Ebenda, S. 211.

⁴ Laut § 22 Nr. 1a) EStG gilt als Ertrag des Rentenrechts für die gesamte Dauer des Rentenbezuges der Unterschied zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt.

⁵ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 211.

(2) Für den Fall, daß Zahlungen nicht als Rente, die ja eine regelmäßig wiederkehrende, fest begrenzte und gleichmäßige Leistung zum Gegenstand haben muß, sondern als dauernde Last anzusehen sind, können sie "in voller Höhe als Sonderausgaben, also nicht beschränkt auf die Ertragsanteile abgesetzt werden."¹ Eine dauernde Last liegt vor, wenn Zahlungen über einen längeren Zeitraum hin wiederkehrend erfolgen, wenn also z.B. die Möglichkeit der jederzeitigen Anpassung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse der Vertragsparteien vereinbart wird.² Vom Empfänger sind die Zahlungen dann natürlich auch in voller Höhe zu versteuern.

(3) Steuerlich attraktiv ist auch die betriebliche Versorgungsrente, da hier die Rentenzahlungen beim Verpflichteten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben sind.³ Der Berechtigte hat dann die Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 24 Nr. 2 EStG) zu versteuern.⁴ Die Anerkennung eines solchen Vertrages ist insbesondere unter Angehörigen nur schwer zu erreichen⁵, da die Rechtsprechung von der allerdings widerlegbaren Vermutung der vorweggenommenen Erbfolge und damit des privaten Charakters einer solchen Vereinbarung ausgeht.⁶ Daher empfiehlt es sich, vor Vertragsunterzeichnung mit der Finanzverwaltung Rücksprache zu nehmen.

2.6. Vermietung und Verpachtung

Auch bei Miet- und Pachteinkünften läßt sich in bestimmten Grenzen der zeitliche Anfall der als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermittelnden Einkünfte durch Verlagerung von Einnahmen und Kosten beeinflussen.

¹ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 138.

² Vgl. Abschn. 87 Abs. 2 u. 3 EStR, ferner E. Littmann, a.a.O., Anm. 20 u. 33ff. zu § 10 EStG und M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 212.

³ Vgl. E. Littmann, a.a.O., Anm. 693 zu §§ 4, 5 EStG.

⁴ Vgl. ebenda, Anm. 44 zu § 16 EStG.

⁵ Vgl. G. Felix, Rechtsprechungsgrundsätze zur betrieblichen Versorgungsrente, "DStR", 1964, S. 19 (21).

⁶ Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 185f.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten besteht bei den im Anschluß an den Erwerb eines Gebäudes gemachten Aufwendungen die Gefahr, daß diese als anschaffungsnahe Aufwendungen wie Herstellungskosten behandelt, also nicht sofort als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Die Anschaffungsnahe wird jedoch von der Finanzverwaltung nicht mehr angenommen, wenn der Erhaltungsaufwand mehr als 3 Jahre nach Erwerb des Gebäudes anfällt.¹ "So hat es der Hausbesitzer in der Hand, die schädliche Dreijahresfrist zu überspringen, insbesondere, da bei Mieteinkünften für den Dreijahreszeitraum nicht auf die Durchführung der Reparaturen, sondern auf den Zeitpunkt der Bezahlung der Reparaturrechnungen abgestellt wird."²

Auch bei Überspringen der Dreijahresfrist bleibt die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand problematisch; ein Überspringen sichert lediglich die Vermeidung einer automatischen Unterstellung von Herstellungsaufwand.

Auf der anderen Seite kann der Hausbesitzer bei Mietwohngrundstücken, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, größere Erhaltungsaufwendungen anstelle des sofortigen Abzugs nach § 11 Abs. 2 EStG auch über 2 bis 5 Jahre gleichmäßig verteilen (§ 82b EStDV). Eine besondere Begründung für die Verteilung zwecks Vermeidung von Progressionsnachteilen bei Sofortabzug wird nicht verlangt.³ Da nach § 11 EStG Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr steuerlich zu berücksichtigen sind, in dem die dazugehörenden Zahlungen getätigt werden, kann durch Vereinbarung über Stundung oder Vorauszahlung der Miete oder durch Vorziehen oder Verschiebung des Zahlungszeitpunktes von Reparaturrechnungen der zeitliche Anfall der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Grenzen gesteuert werden.⁴ Regelmäßige Einnahmen oder

¹ Vgl. Abschn. 157 EStR.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 216.

³ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 128f.

⁴ Vgl. K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 86.

Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zu- bzw. abfließen, werden allerdings gemäß § 11 Abs. 1 EStG diesem Kalenderjahr zugerechnet. Die Bestimmung dient hauptsächlich zur Ausschaltung zahlungstechnisch bedingter Verzögerungen. Unter kurzer Zeit können hier höchstens 10 Tage verstanden werden. Gegebenenfalls wird sich auch ein Überschreiten dieser Frist bewirken lassen.

Werbungskosten können auch schon anfallen, bevor entsprechende Mieteinkünfte erzielt werden. "Wer also für das nächste Jahr den Bau eines Mietwohnhauses plant und seine Einkünfte im alten Jahr noch herunterdrücken möchte, sollte überlegen, ob und in welcher Höhe Werbungskosten für das Baubjekt im alten Jahr verweggenommen werden können."¹ Notwendig ist aber freilich ein eindeutiger Zusammenhang zwischen Aufwendungen und erwarteten Einnahmen.

Bei den Darlehnsaufnahmen für den Bau eines Einfamilienhauses kann es sich empfehlen, ein möglichst hohes Damnum und dafür niedrigere Zinsen zu vereinbaren, da dieses dann in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden darf, wenn es vor der Bezugsfertigkeit und Benutzung des Einfamilienhauses durch den Eigentümer geleistet wird. Dagegen ist ein Damnum, das später geleistet wird, im Zeitpunkt der Verausgabung wie Schuldzinsen zu behandeln, wirkt sich also wegen der Begrenzung auf den sogenannten Grundbetrag im weitaus geringeren Maße steuermindernd aus.²

Auf der sofortigen Absetzbarkeit von während der Bauzeit angefallenen Werbungskosten (Damnen, Betreuungsgebühren, Bauzeitzinsen etc.) beruht ein in jüngster Zeit unter dem

¹ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 129.

² Vgl. § 21a EStG und Abschn. 164b Abs. 11 EStR; ferner H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 73f.

Namen 'Kölner Modell' bekanntgewordenes Verfahren der Vermögensbildung aus Steuerersparnissen.¹ Hierbei bietet ein Wohnungsunternehmen den Interessenten an, für sie als Bauherren die Errichtung insbesondere von Eigentumswohnungen zu betreuen. Die Höhe der Werbungskosten und die Höhe der Fremdfinanzierung sollen dann Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen ermöglichen, das erforderliche Eigenkapital ganz oder teilweise aus Steuerersparnissen zu finanzieren. Zwar werden diese Bauherrenmodelle von der Finanzverwaltung in Anwendung des 'Bauherrenenerlasses'² zumindest grundsätzlich anerkannt, doch ist im Einzelfall eine äußerst ablehnende Haltung der Behörden festzustellen, so daß für eine steuerrechtliche Beurteilung dieses Steuersparmodells die Entwicklung der BFH-Rechtsprechung abgewartet werden sollte. Zieht man die wirtschaftlichen Risiken - hohe Bewirtschaftungs- und Fremdkapitalkosten, häufig hinter den Erwartungen zurückbleibende Mieterträge - in die Betrachtung mit ein, bietet sich ein ähnliches Bild wie bei den Abschreibungsgesellschaften, daß nämlich die erstrebten Steuervorteile mit erheblichen steuerlichen und wirtschaftlichen Risiken einhergehen.

¹ Vgl. hierzu W. Krahe, Aktuelle steuerliche Fragen zur Eigentumswohnung und zum Bauherrenenerlaß, Steuerkongreß-Report 1973, S. 227ff.; vgl. ferner W. Meyding, a.a.O., S. 356ff.

² Schreiben des BMWF vom 31.8.72, F IV B4 - S 2253 - 133/72, BStBl 1972 I, S. 486.

2.7. Sonderausgaben

Zwar kann mit Hilfe der Sonderausgaben jeder Steuerpflichtige sein zu versteuerndes Einkommen herunterdrücken, jedoch bestehen auch hier Gestaltungsmöglichkeiten, die nur von überdurchschnittlich verdienenden Steuerzahlern oder bei stark schwankenden Periodeneinkommen genutzt werden können.

Da Sonderausgaben immer nur in dem Jahr angesetzt werden können, in dem sie tatsächlich gezahlt wurden, besteht hier eine weitere Möglichkeit zur Egalisierung schwankender Periodeneinkommen. Ist mit einer Kirchensteuernachzahlung zu rechnen, so kann durch ungefähre Schätzung und Entrichtung des an sich im nächsten Jahr nachzuzahlenden Betrages noch vor Jahresende die gesamte Kirchensteuer des laufenden Jahres als unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgabe geltend gemacht werden.¹ Willkürliche, die voraussichtliche Steuerschuld weit übersteigende Zahlungen werden allerdings nicht zugelassen.²

An dieser Stelle ist noch ein weiterer Vorteil zu nennen, der bei Verlagerung von Einkommensteilen auf die Kinder zwecks Milderung der Progression anfällt. Da die Kinder dann eigene Einkünfte haben, können sie gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG Aufwendungen für ihre eigene oder die Ausbildung ihres Ehegatten als Sonderausgaben absetzen. Der Höchstbetrag liegt bei 900,-- DM, im Falle auswärtiger Unterbringung 1.200,-- DM.³ Allerdings ist zu bedenken, daß bei verhältnismäßig hohen Einkünften der Kinder den Eltern der Freibetrag gemäß § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG für auswärtige Unterbringung eines in der Berufsausbildung befindlichen Kindes verloren gehen dürfte, da dann das Merkmal der Zwangsläufigkeit der elterlichen Unterstützungszahlung entfällt.

¹ Vgl. Abschn. 101 EStR und K. Kottke, a.a.O., S. 139.

² BFH-Urteil vom 25.1.1963, VI 69/61 U, BStBl 1963 III, S. 141.

³ Vgl. hierzu M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 189f.

3. Rechtsformgestaltung und Körperschaftsteuerreform

Was als körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen gilt, wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 6 KStG a.F., § 8 Abs. 1 KStG 77 auch nach den Vorschriften des EStG.

Deswegen sind die im Zusammenhang mit der Bilanzierung erörterten Gestaltungsmaßnahmen ebenfalls für KSt-pflichtige Personen steuersparend einsetzbar.

Der von der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter ausgeschüttete Gewinn unterlag vor Inkrafttreten des KStG 77 sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter der Besteuerung. Seit der Einführung der Körperschaftsteuer versuchten die hiervon Betroffenen, der Doppelbelastung zu entgehen¹, ohne dabei die gewünschte Haftungsbeschränkung zu verlieren. Bekanntestes Beispiel hierfür ist die GmbH & Co KG, bei der die GmbH als Komplementärin lediglich eine angemessene Vergütung für eine etwaige Geschäftsführertätigkeit, für das zur Verfügung gestellte Kapital und für das Haftungsrisiko erhalten muß². Daneben existiert auch eine als 'GmbH & Still' bezeichnete Konstruktion, bei der die GmbH-Gesellschafter gleichzeitig als stille Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind. Deren Gewinnanteile unterliegen ebensowenig der KSt wie Zahlungen aus Gesellschafter-Arbeits- oder -Mietverträgen³.

Seit Inkrafttreten des neuen KStG stellt sich hier das Problem der Doppelbelastung nicht mehr, abgesehen von den Fällen, in denen das Anrechnungsverfahren nicht greift, also bei ausländischen Anteilseignern sowie bei nichtabzugsfähigen Aufwendungen. Durch das Anrechnungsverfahren ergibt sich nunmehr die Möglichkeit, mit Hilfe des 'Schütt aus, hol zurück'-Verfahrens die Gewinne von Kapitalgesellschaften der ESt bei den Gesellschaftern und damit deren u.U. niedrigerem Steuersatz zu unterwerfen als dem KSt-Satz von 56 %. Für die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens sind daher andere als körperschaftsteuerliche⁴ Einflußfaktoren von Bedeutung.

¹ Vgl. hierzu M. Hesselmann, Handbuch der GmbH & Co., 6. Aufl., Köln 1973, S. 3ff.

² Vgl. H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 88.

³ Vgl. ebenda, S. 86f. und H. Flick, a.a.O., S. 53.

⁴ Neben außersteuerlichen Gesichtspunkten, wobei hier schon auf die zu erwartende Prüfungs- und Veröffentlichungspflicht durch die Reform des GmbH-Gesetzes geachtet werden sollte; vgl. Jacobs, Brewi, Schubert, Steueroptimale Rechtsform mittelständischer Unternehmer, München 1978, S. 14f.

Zwar wird ein Übergang von einer Personengesellschaft zur GmbH durch die Grunderwerbsteuerfreiheit erleichtert¹, doch ist andererseits die jeweilige Belastung mit Ertrag- und Vermögensteuer sowie Gewerbekapital- und Erbschaftsteuer zu berücksichtigen. Gegen die GmbH und die Betriebsaufspaltung spricht zunächst die fehlende Möglichkeit, GmbH-Verluste mit anderen Einkünften auszugleichen², ferner die erheblich höhere Belastung mit Vermögensteuer³ und Erbschaftsteuer⁴; auf der anderen Seite unterliegen die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer sowie Mieten aus Gesellschafter-Mietverträgen bei der GmbH nicht der Gewerbeertragsteuer⁵, ebenso wenig die vermieteten Gegenstände der Gewerbekapitalsteuer. Darüber hinaus bieten sich unter dem Gesichtspunkt der GewSt Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer an. Demgemäß dürfte für nicht kapitalintensive Dienstleistungsunternehmen, bei denen zum einen die Tätigkeit der Gesellschafter von entscheidender Bedeutung bei der Leistungserstellung ist, und zum anderen die Wahrscheinlichkeit erheblicher ausgleichsfähiger Verluste gering erscheint, die GmbH vorzuziehen sein, für kapitalintensive Unternehmen hingegen, insbesondere bei relativ geringer Ertragskraft⁶, wird die GmbH & Co KG, die GmbH & Still oder die Betriebsaufspaltung vorzuziehen sein. Für mittelständische Unternehmen dürfte sich allerdings wegen des fehlenden Verlustausgleichs bei der Betriebsaufspaltung und der Einschränkung desselben bei der GmbH & Still die GmbH & Co KG empfehlen, solange im jeweiligen Einzelfall davon auszugehen ist, daß auch in Verlustperioden außerhalb der Gesellschaft spürbare ausgleichsfähige Einkünfte bei den Gesellschaftern anfallen.

¹ Vgl. L. Hintzen, Empfiehlt sich für mittelständische Personengesellschaften nach einer Körperschaftsteuerreform der Übergang in die GmbH?, "BB", 1976, S. 506ff.

² Vgl. Jacobs, Brewi, Schubert, a.a.O., S. 38 u. 48.

³ Vgl. ebenda, S. 60.

⁴ Vgl. K. Barth, Flucht in die GmbH nach der Körperschaftsteuerreform, "BB", 1976, S. 992ff.

⁵ Vgl. die Anmerkung des BFH-Richters L. Schmidt, a.a.O., S. 229, zu einem Urteil seines Senats; L. Schmidt stellt die Abzugsfähigkeit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern in Frage, da bei Personengesellschaften diese Vergütungen zum gewerblichen Gewinn zählen.

⁶ Vgl. hierzu G. Rose, Ärgernis Substanzbesteuerung, "FR", 1975, S. 77ff. und ders., Substanzbesteuerung nach der Körperschaftsteuerreform, "FR", S. 389ff.

4. Gewerbesteuer

Auch bei dem gewinnabhängigen Teil der Gewerbesteuer kommen zunächst wieder die Maßnahmen zum Zuge, die bei der Einkommensteuer zur Verminderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb führen. Da zur Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG zu korrigieren ist, sind darüber hinaus noch einige spezifisch gewerbesteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu nennen.

4.1. Dauerschulden und Dauerschuldzinsen

Da Dauerschuldzinsen dem Gewerbeertrag, die entsprechenden Dauerschulden dem Gewerbekapital zugerechnet werden, "lassen sich erhebliche Steuereinsparungen dadurch erzielen, daß mit Hilfe einer entsprechenden Finanzplanung die Entstehung von Dauerschulden, Dauerschuldzinsen im Zusammenhang mit Kontokorrentkrediten vermieden wird."¹ Voraussetzung sind mindestens zwei Kontokorrentkonten bei verschiedenen Kreditinstituten. Durch entsprechende Umschichtungen zwischen den Konten, nötigenfalls auch unter vermehrter Zuhilfenahme von Lieferantenverbindlichkeiten und Wechselschulden, ist für nicht nur ganz kurze Zeit im Jahr zu verschiedenen Zeitpunkten ein ausgeglichener oder positiver Kontenstand zu halten.² "Der Umstand, daß ein Steuerpflichtiger ... die Möglichkeit hat, die Abwicklung mehrerer Kreditverhältnisse in der Weise zu steuern, daß zeitweilig Guthaben auf beiden Kreditkonten entstehen und dazu von dieser Möglichkeit auch Gebrauch macht, rechtfertigt es noch nicht, die beiden Kontokorrentverhältnisse einheitlich zu beurteilen."³ Ein reines 'Kontenspringen' in der Form der kurzfristigen Übertragung eines Betrages von einem Kontokorrentkonto auf ein anderes ohne jeden weiteren wirtschaftlichen Grund wird dagegen wohl kaum die Anerkennung des BFH finden.⁴

¹ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 223.

² Vgl. Lenski-Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Köln, Anm. 6 zu § 8 Ziff. 1 GewStG sowie M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 223f. und Abschn. 47 Abs. 8 GewStR.

³ BFH-Urteil vom 16.1.1974 I R 254/70, BStBl 1974 II, S. 388 (390).

⁴ Vgl. auch R. Philipowski, a.a.O., S. 100f.

4.2. Betriebstrennung oder Betriebsverbindung

Blencke¹ weist darauf hin, daß ein Unternehmer bei der Frage, ob gewerbesteuerlich ein oder mehrere Betriebe vorliegen, häufig durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen den Ausschlag für die von ihm gewünschte Entscheidung geben kann. Ob gewerbesteuerlich Betriebstrennung oder Betriebsverbindung günstiger ist, muß in jedem einzelnen Fall unter Berücksichtigung der folgenden vier Punkte entschieden werden.

Bei zwei selbständigen Gewerbebetrieben können die Freibeträge für Gewerbeertrag und -kapital für jeden Betrieb in Anspruch genommen werden.

"Der Abzug des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG ist an den einzelnen Gewerbebetrieb gebunden.

Die Verneinung der Gewerbesteuerpflicht wegen einer freiberuflichen Tätigkeit entfällt, wenn ein einheitlicher Gewerbebetrieb gegeben ist, der von der zweiten gewerblichen Tätigkeit geprägt wird.

Ebenso entfällt die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 4 EStG für Nebeneinkünfte, wenn ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vorliegt." 2,3

Demgemäß ist es etwa dann günstiger, auf eine Betriebsverbindung hinzuwirken, wenn Verluste in einem Betriebsbereich vorliegen oder sehr wahrscheinlich sind; ansonsten wäre wegen der Mehrfachausnutzung der Freibeträge für Gewerbeertrag und -kapital eine Betriebstrennung vorzuziehen.

4.3. Mietverträge

Gemäß § 8 Nr. 7 GewStG sind Miet- oder Pachtzahlungen für Grundstücke oder Gebäude nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen; für andere gemietete Wirtschaftsgüter des

¹ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 91ff.

² Ebenda, S. 92.

³ G. Bethmann, Die Problematik des gewerbesteuerlichen Betriebsbegriffs, dargestellt am Beispiel der gewerbesteuerlichen Verlustkompensation, Frankfurt und Thun 1979, hat gezeigt, zu welcher - im Lichte der Besteuerungsgrundsätze als auch aus verfassungsrechtlichen Gründen - bedenklichen Ungleichbehandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften der durch § 10a GewStG und die hierzu ergangene Rechtsprechung geschaffene Betriebsbegriff geführt hat.

Anlagevermögens ist die Hälfte des Miet- oder Pachtzinses zuzusetzen. Das gilt auch, falls der Vermieter ein Familienangehöriger ist, der nicht am Gewerbebetrieb beteiligt ist. Es kann daher zweckmäßig sein, auf einen Gesellschaftervertrag mit einem Familienangehörigen zu verzichten und statt dessen ein betrieblich genutztes Grundstück zu übertragen und zurückzumieten.¹ Ein Darlehensvertrag mit demselben Familienangehörigen steht der Gewerbesteuerfreiheit der Mietzahlungen nicht entgegen.

4.4. Pensionsrückstellungen

Ein weiterer Vorteil der Bildung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen liegt darin, daß diese nicht zu den Verbindlichkeiten zählen, die bei der Ermittlung des Gewerbekapitals hinzugerechnet werden müssen.²

5. Umsatzsteuer

5.1. Optionsmöglichkeiten

Das seit dem 1.1.1968 geltende neue Umsatzsteuergesetz gestattet ausdrücklich, zwischen mehreren Besteuerungsmöglichkeiten zu wählen. Hierzu zählt zunächst das Recht zum Verzicht auf Steuerbefreiung gemäß § 9 UStG bei den dort genannten steuerfreien Umsätzen an andere Unternehmer für deren Unternehmen.³ Dieser Verzicht lohnt sich auch nur dann, wenn die Umsätze mit anderen Unternehmern getätigt werden, die dann ja die ihnen zusätzlich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von ihrer jeweiligen Umsatzsteuerschuld abziehen können und somit durch den Verzicht des Lieferanten auf Steuerbefreiungen nicht belastet werden, und weiter, wenn

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 117.

² Vgl. G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 491.

³ Vgl. hierzu auch M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 225ff.

Versteuerbeträge aus Verleistungen anderer Unternehmer anfallen, die nun von der eigenen Umsatzsteuerschuld abgezogen werden können. Beispielsweise lassen sich bei gewerblicher Vermietung die etwa in Reparaturrechnungen enthaltenen Vorsteuerbeträge so dem Finanzamt anlasten; bei Steuerbefreiung würden sie den Mietertrag entsprechend mindern. Entschließt sich ein Unternehmer zu einem solchen Verzicht, so braucht er nicht alle unter eine Befreiungsvorschrift fallenden Umsätze der Besteuerung zu unterwerfen, sondern kann sich auf die beschränken, bei denen eine Umsatzsteuerabrechnung vorgenommen wird.¹ "Dadurch geht kein abzugsfähiger Vorsteuerbetrag verloren, und die unter eine Befreiungsvorschrift fallenden Umsätze können aufgespaltet werden."²

Da der Verzicht auf Steuerfreiheit nur bei gewerblicher Vermietung zulässig ist, ist bei Vermietung an Private die Einschaltung eines Zwischenvermieters notwendig, will man dennoch in den Genuß des Abzuges der in den Herstellungskosten eines neuerrichteten Gebäudes enthaltenen Vorsteuerbeträge kommen. Der Zwischenvermieter vermietet die errichteten Objekte dann an Dritte weiter. Den Vorsteuerabzug läßt die Finanzverwaltung nur unter bestimmten Voraussetzungen zu;³ neben der bekannten Forderung des ernsthaften Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des zwischen dem Eigentümer und dem Zwischenvermieter geschlossenen Mietvertrages wird insbesondere verlangt, daß dem Zwischenmieter die wirtschaftliche Stellung eines unabhängigen Mieters und Weitervermieters mit allen damit verbundenen Vorteilen und Risiken eingeräumt und nicht nur lediglich ein Geschäftsbesorgungs- oder Auftragsverhältnis vereinbart wird. Der Vorteil des so erreichbaren sofortigen Vorsteuerabzugs wird allerdings dadurch eingeschränkt, daß der Eigentümer an seine Optionen, auf die

¹ Vgl. BdF-Erlaß vom 28.6.1969, IV A/2 - S 7198 - 2/69, BStBl 1969 I, S. 363.

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 228.

³ Vgl. die Verfügung der OFD Nürnberg v. 3.6.1975, S 7300 - 149/St 43, "DB", 1975, Heft 38, S. 1774f.

Steuerfreiheit zu verzichten, über zehn Jahre gebunden bleibt (§ 15a UStG); gegenüber der bis zum 8.5.1973 gültigen Bindung von fünf Jahren ist der steuerliche Reiz natürlich beträchtlich gesunken;¹ allerdings zeigt die tatsächliche Inanspruchnahme dieser Konstruktion, daß die sofortige Vorsteuerentlastung durchaus noch geschätzt wird.

Im Umsatzsteuergesetz ist die Sollversteuerung, also die Versteuerung nach vereinbarten Entgelten die Regel. Bei Gesamtumsätzen von nicht mehr als 250 TDM kann auch für die Istversteuerung optiert werden (§ 20 UStG). Bei Unternehmern, die von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, befreit sind, kann der Gesamtumsatz auch über 250 TDM liegen. Diese Vorschrift bedeutet eine Begünstigung für freiberuflich Tätige und bei Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.² Auch bei Istbesteuerung kann der Vorsteuerabzug bei Rechnungseingang geltend gemacht werden; auf den Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnung kommt es nicht an.²

Gemäß § 19 UStG a.F. wird Kleinunternehmern bis 60 TDM Gesamtumsatz noch bis zum 31.12.1979 das Wahlrecht zugestanden, mit 4 % nach dem alten Umsatzsteuersystem, also ohne Vorsteuerabzug, besteuert zu werden. Nach § 19 Abs. 1 UStG 1980 besteht die Möglichkeit der USt-Befreiung, wenn der Umsatz einschließlich USt im vorangegangenen Kalenderjahr 20 TDM nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 100 TDM voraussichtlich nicht übersteigen wird. Falls diese Regelung keine Anwendung findet und der Umsatz im laufenden Kalenderjahr 60 TDM nicht übersteigt, erhält der Unternehmer einen Steuerabzugsbetrag nach § 19 Abs. 3 UStG 1980, und zwar in Höhe von 80 % der USt-Zahllast bei Umsätzen nicht über 20,5 TDM; dieser Prozentsatz mindert sich um einen Punkt für jede 500,-- DM, um die der Umsatz 20,5 TDM übersteigt.

¹ Vgl. K. Koch, Maßnahmen und Überlegungen zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Steuerkongreß-Report 1974, S. 57.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 235f.

5.2. Unternehmensaufspaltung

Die zuletzt genannten Kleinunternehmerregelungen sind nicht nur für Unternehmen mit einem tatsächlichen Gesamtumsatz bis zu 60 TDM von Bedeutung. Denn durch Unternehmensaufspaltung kann versucht werden, die 60-TDM-Grenze zu umgehen. "Diese Gestaltungsmöglichkeiten beruhen auf der Überlegung, daß die betriebswirtschaftliche Einheit Unternehmen nicht mit dem Begriff des Unternehmens im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG übereinstimmen muß."¹ Derartige Maßnahmen können für Betriebe mit hoher Wertschöpfung oder für bestimmte Branchen mit besonders schwerwiegender Umsatzsteuerbelastung (z.B. Automatenaufstellbetriebe wegen der Vervielfachung des steuerpflichtigen Umsatzes bei Geldspielgeräten) zu nicht zu unterschätzenden Steuerersparungen führen. Ob jedoch die Auffassung von Jahrmarkt, theoretisch könne man sogar dafür sorgen, daß der Umsatz für ein Teilunternehmen den Betrag von 20.000,-- DM nicht übersteige, wodurch für diesen Bereich keine Umsatzsteuer anfalle², auch einer Prüfung auf Gestaltungsmissbrauch durch den BFH standhalten wird, erscheint zweifelhaft. Denn dann könnte etwa der Automatenaufsteller durch Gründung einer BGB-Gesellschaft mit jedem Gastwirt seinen gesamten Umsatz mehrwertsteuerfrei machen.

Kottke weist darauf hin, es sei häufig eine solche Unternehmensaufspaltung "beim Gebrauchtwagenhandel angetroffen worden, bei dem die Mehrwertsteuer auf das alte Kfz erhoben wird, obwohl es schon beim Erstverkauf der Steuer unterlegen hatte ... Bei Handwerksbetrieben kann allerdings die Eröffnung eines zweiten Unternehmens daran scheitern, daß dem für den zweiten Betrieb vorgesehenen Inhaber der Meisterbrief oder ein anderer obligatorischer Befähigungsnachweis fehlt."³

5.3. Rechnungsausstellung

Es ist im Baugewerbe üblich, im Zuge des Baufortschritts Abschlagszahlungen anzufordern, bis bei Baufertigstellung mehr oder weniger das gesamte Entgelt vereinnahmt ist. In solchen Fällen lohnt es sich, dann die Erstellung der Endabrechnung

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 236.

² Vgl. ebenda, S. 237.

³ K. Kottke, Steuerersparung, a.a.O., S. 232.

so lange wie möglich hinauszuzögern.¹ Denn nur umsatzsteuerpflichtige Unternehmen drängen i.d.R. auf eine rasche Erstellung einer Rechnung, um dadurch in den Genuß des Versteuerabzugs zu kommen; öffentliche Auftraggeber und insbesondere Privatleute dagegen fordern selten oder nie eine sofortige Übersendung der Endrechnung; denn gerade die Höchstbeträge des § 7b EStG (150 bzw. 200 TDM) bewirken, daß die Kenntnis des exakten Betrages der Herstellungskosten für die Ermittlung der '7b-AfA' nur noch in wenigen Fällen erforderlich ist. Somit besteht bei diesen beiden Kundengruppen die Möglichkeit, das Bruttoentgelt (also einschließlich der Umsatzsteuer) mehr oder weniger vollständig zu vereinnahmen, die darin enthaltene Umsatzsteuer aber erst zu einem späteren Zeitpunkt an die Finanzkasse weiterzuleiten.

6. Vermögensteuer und Erbschaftsteuer

6.1. Begünstigung des Grundbesitzes

Auch nach der allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens auf den 1.1.1964, deren Einheitswerte seit dem 1.1.1974 mit einem Zuschlag von 40 % angesetzt werden (außer bei land- und forstwirtschaftlichem Grundvermögen), ist der Grundbesitz bei der Vermögensteuer wie bei der Erbschaftsteuer gegenüber dem Besitz etwa von Sparguthaben oder Wertpapieren dadurch begünstigt, daß auch die erhöhten Einheitswerte in aller Regel noch erheblich unter dem tatsächlichen Wert, also dem Marktpreis liegen.² Das wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige beim Verfahren der

¹ Eine Verzögerung von vielen Monaten über den Tag der **A b n a h m e** durch den Bauherrn hinaus dürfte m.E. aber die Grenze der Steuerhinterziehung überschreiten.

² Vgl. **M. Troll**, Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, "BB", 1973, S. 699 und **J. Pelka**, Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, "StuW", 1975, S. 214ff.

Neubewertung seinen Verhandlungsspielraum gegenüber der Finanzverwaltung voll ausgeschöpft hat. Entscheidend in diesem Zusammenhang ist, daß die Alternative der Kapitalanlage in Grundbesitz nur einem Teil der Steuerzahler offensteht.

6.2. Ausnutzung von Vermögensteuerfreibeträgen

Neben dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Grundvermögen und dem Betriebsvermögen wird das sonstige Vermögen ermittelt und hierbei gemäß § 110 Abs. 1 Nr. 2 BewG für Bargeld, Bankkonten etc. als Teilbestand des sonstigen Vermögens ein Freibetrag von 1 TDM, zusammen veranlagten Ehegatten ein solcher von 2 TDM, gewährt; für das gesamte sonstige Vermögen betragen die Freibeträge gemäß § 110 Abs. 2 BewG 10 bzw. 20 TDM, so daß insgesamt 11 bzw. 22 TDM vermögenssteuerfrei bleiben können. Die Ausnutzung dieser Freibeträge durch Umschichtung von Teilen des Betriebsvermögens in das Privatvermögen wird von Kottke folgendermaßen beurteilt: "Entnehmen bilanzierende Gewerbetreibende Geldmittel aus ihrem Betriebsvermögen zur Auffüllung der obengenannten Freibeträge des sonstigen Vermögens zwecks Einsparung von Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer, so ist in dieser Maßnahme m.E. eine unzulässige Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG nicht zu sehen. Allerdings dürfen die Beträge nicht kurzfristig vor dem Jahresende entnommen und zu Beginn des folgenden Jahres wieder eingelegt werden. Eine Entnahme für die Dauer von mehreren Monaten dürfte in geeigneten Fällen ausreichen, um als unschädlich angesehen zu werden."¹

6.3. Vermeidung der vermögenssteuerlichen Doppelbelastung

Gemäß § 10 Abs. 1 VStG beträgt die Vermögensteuer für natürliche Personen 0,7 %, für Kapitalgesellschaften 1 % des steuerpflichtigen Vermögens (ab 1.1.78 0,5 % bzw. 0,7 %). Insbesondere bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft empfiehlt es sich daher zu erwägen, ob bestimmte Vermögensteile (insbesondere Grundstücke) entweder bei dem Anteilseigner verbleiben sollen oder aber in eine Besitzpersenengesellschaft einzubringen sind (Betriebsaufspaltung).

¹ K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 172; vgl. auch ders., Abbau des Betriebsvermögens zum 1. Januar 1977 zur Minderung der Vermögensbesteuerung, "FR", 1976, S. 579f.

6.4. Ausnutzung von Erbschaftsteuerfreibeträgen¹

Schenkungen eines Elternteils an ein Kind bleiben gemäß § 16 ErbStG bis zum Betrag von 90.000,-- DM erbschaftsteuerfrei; dieser Freibetrag, der wegen § 14 ErbStG innerhalb von 10 Jahren jeweils nur einmal in Anspruch genommen werden darf, kann doppelt ausgenutzt werden, wenn jeder Elternteil für sich eine Schenkung vornimmt. Für den Fall, daß die Ehefrau kein eigenes Vermögen besitzt, kann der Ehemann zunächst seiner Frau Vermögen zukommen lassen; eine derartige Schenkung ist bis zu 250 TDM steuerfrei.

Beim obigen Fall handelt es sich um die einfachste Version einer Kettenschenkungen, also einer Zuwendung, die über mehrere Personen geht. Kettenschenkungen führen nicht nur zur optimalen Inanspruchnahme der Freibeträge, sondern ermöglichen auch die Ausnutzung der niedrigeren Steuersätze durch Besteuerung der Schenkung in der jeweils günstigsten Steuerklasse. Troll² führt an dieser Stelle noch folgende Beispiele auf (die Steuerklasse wird jeweils in der Klammer angegeben):

Großvater - Enkel (II) - Großvater - Sohn (I) - Kind (I)

Vater - Schwiegersohn (III) - Vater - Tochter (I) - Ehemann (I)

Ehegatte - Schwager (IV) - Ehegatte - Ehegatte (I) - Bruder (III)

Ehegatte - Kind des Schwagers (IV) - Ehegatte - Ehegatte (I) - Geschwisterkind (III)

nichtehelicher Vater - Mutter (IV) - Vater - Kind (I) - Mutter (III).³

¹ Eine kritische Auseinandersetzung mit dem seit dem 1.1.74 geltenden neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz findet sich bei G. Felix, Aktuelle Erbschaftsteuer, Steuerkongress-Report 1974, S. 363ff.

² M. Troll, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 1975, S. 373.

³ Die Ausführungen von Lüttgen zeigen, daß es sich zwecks optimaler Ausnutzung aller Freibeträge und Freigrenzen und unter Berücksichtigung des Progressionsverlaufs leihen kann, einen Teil des Schenkungsbetrages auf dem direkten Weg zu übertragen. Die von ihm vorgestellte Optimierung in Form der gemischt-ganzzahligen linearen Planungsrechnung wird aber nur in wenigen Fällen den Berechnungsaufwand leihen. H. Lüttgen, Das Problem des optimalen Testaments, "ZgesStW", 1969, S.123.

Zur Frage der Anerkennung der Kettenschenkung führt der BFH aus: "Eine als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 6 StAnpG anzusehende sogenannte Kettenschenkung ist ... dann anzunehmen, wenn der Schenker auf dem Umweg über den Beschenkten einen Dritten unmittelbar hat bedenken wollen Der Schenker muß, mit anderen Worten, als Endzweck die Bereicherung des Dritten aus seinem (des Schenkers) Vermögen gewollt haben."¹ An anderer Stelle in diesem Urteil heißt es: "Erforderlich ist vielmehr eine - den Beschenkten allerdings rechtlich nicht bindende - Willensäußerung ..., durch die der zunächst Bedachte zur Weitergabe der Zuwendung (eines Teils der Zuwendung) veranlaßt wird. Bloßes Wissen, selbst Einverständnis des Schenkers genügt nicht."¹ Jahrmarkt stellt fest, daß die Nachweispflicht auf Seiten des Finanzamtes liegt, und gibt abschließend den Rat: "Sicherlich ist es sachdienlich, zwischen beiden Schenkungen einen zeitlichen Zwischenraum bestehen zu lassen."² Besser noch wäre natürlich das Vorliegen außersteuerlicher Gründe für den beschrittenen Weg.³

Ein weiterer Vorteil der Kettenschenkung liegt auch darin, daß die bereits beim ersten Schenkungsvorgang gezahlte Steuer den Erwerb des Beschenkten in der nächsten Stufe mindert. Darüber hinaus läßt der Wortlaut des Erbschaftsteuergesetzes noch eine weitergehende Begünstigung der Kettenschenkung zu. § 27 Abs. 1 ErbStG ermäßigt für Personen der Steuerklasse I oder II bei Erwerb von Todes wegen den Steuerbetrag auf das Vermögen, das in den letzten 10 Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist, und zwar bis zu 50 %, wenn zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer nicht mehr als ein Jahr liegt. Die Ermäßigung verringert sich mit zunehmendem Abstand zwischen den beiden Erwerbern bis auf 10 %, wenn der zeitliche Abstand mehr als 8 aber nicht mehr als 10 Jahre beträgt. § 1 Abs. 2

¹ BFH-Urteil vom 14.3.1962, II 218/59 U, BStBl 1962 III, S. 206 (207).

² M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 253.

³ Vgl. H. Blencke, a.a.O., S. 226.

ErbStG lautet nun: "Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über den Erwerb von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden." Nach Auffassung von Trell ermöglicht diese Bestimmung die bewußte Ausnutzung des § 27 auch für Kettenschenkungen unter Lebenden.¹ Ob dieser Auffassung auch der Bundesfinanzhof zustimmen wird, ist noch offen.

6.5. Schenkung von Grundbesitz

Bei der Ausnutzung der Erbschaftsteuer-Freibeträge ist das Grundvermögen wegen der relativ niedrigen Einheitswerte begünstigt. Darüber hinaus kann es sich gegebenenfalls lohnen, das Grundvermögen im bestimmten Ausmaß zu belasten, um den Freibetrag nicht allzusehr zu überschreiten. Rechnet man aber mit Tarifierhöhungen bei der Erbschaftsteuer, so kann der Vorteil einer Freibetragsüberschreitung in der Besteuerung noch zum alten Tarif liegen.²

Wird eine Geldschenkung zum Erwerb von Grundbesitz verwandt, so wird auch hier der Einheitswert des Grundstücks der Besteuerung zugrunde gelegt.³

Die Schenkung von Grundbesitz bietet weiter den Vorteil, daß der Schenker die Verfügungsmacht des Beschenkten problemlos einschränken kann.⁴ Durch eine entsprechende Vermerkung im Grundbuch läßt sich jede Veräußerung oder Belastung von der Zustimmung des Schenkers abhängig machen. "Mit Hilfe dieser Auflage wird dem Vater als dem Unternehmer beispielsweise

¹ Vgl. M. Trell, a.a.O., S. 989.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 252f.

³ Für Einzelheiten vgl. ebenda, S. 254f. sowie F. Oswald, Gegenstand der Schenkung - Geld oder Grundstück?, "Der Steuerberater", 1974, S. 228ff.

⁴ M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 257.

durch die Schenkung des Grundstücks an den Sohn, der dann bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist, nicht die Kreditbasis für sein Unternehmen geschmälert."¹

7. Grunderwerbsteuer

7.1. Übergang von Gesellschaftsanteilen

Wechseln alle Anteile einer Gesellschaft den Eigentümer, so wird gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer fällig, wenn und soweit zum Vermögen der veräußerten Gesellschaft Grundbesitz gehört. Bei der Veräußerung von Gesellschaften mit Grundbesitz läßt sich nun die Grunderwerbsteuer dadurch vermeiden, daß der Erwerber gerade nicht alle Anteile auf sich vereinigt. Bekanntes Beispiel hierfür ist die Zurückhaltung eines sogenannten 'Zwerganteils', meist unter 3 %, beim Veräußerer.²

Durch Beschluß des Bundesverfassungsgerichts³ ist § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nichtig, soweit er die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand allein des Erwerbers mit der Vereinigung in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder gleichsetzt. Hier bietet sich anstelle des Verbleibens eines Zwerganteils beim Veräußerer natürlich der Erwerb eines Teils der Anteile durch einen Familienangehörigen an.

Ähnlich entschied der BFH⁴ in einem Fall, in dem eine Kapitalgesellschaft mit Grundbesitz von zwei zu einem Konzern gehörenden Tochtergesellschaften erworben wurde, die zueinander nicht in einem Über- oder Unterordnungsverhältnis standen, also als Geschwistergesellschaften bezeichnet werden können.

¹ Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 257.

² Vgl. K. Kettke, Steuerersparung, a.a.O., S. 240ff.; vgl. auch H. Blencke, Steuerumgehung (Gestaltungsmißbrauch) bei der Grunderwerbsteuer, "FR", 1973, S. 283f.

³ BVerfG-Beschluß vom 10.6.1963, I BvR 345/61, BStBl 1963 I, S. 620.

⁴ BFH-Urteil vom 20.3.1974, II R 185/66, BStBl 1974 II, S. 769.

Der Gesamtkonzern wurde umsatzsteuerlich als Unternehmereinheit behandelt und von einem alleinigen Kapitaleigner beherrscht. Durch Beachtung dieser Grundsätze läßt sich also auch so gegebenenfalls die Grunderwerbsteuer beim Erwerb einer Gesellschaft mit Grundbesitz vermeiden.

7.2. Grundstückserwerb bei einer Familiengesellschaft

Gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, gemäß § 3 Nr. 7 der Erwerb eines Grundstücks durch eine ausschließlich aus dem Veräußerer und seinen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung.¹ Daß in bestimmten Fällen diese Vorschriften zusammen mit § 5 GrEStG durch entsprechende Vertragsgestaltung zu einer Grunderwerbsteuersparrnis führen kann, zeigt das folgende Beispiel von Körenzig²:

"Eine Kommanditgesellschaft (KG), bestehend aus Vater (mit 40 % am Vermögen der KG beteiligt), Sohn A, Sohn B (jeweils mit 25 % am Vermögen der KG beteiligt) und einem nicht verwandten Gesellschafter (mit 10 % am Vermögen der KG beteiligt) erwirbt von dem Vater der Mitgesellschafter A und B ein Grundstück. Es ist GrESt zu zahlen für einen Anteil von 60 % der Gegenleistung. Steuerfrei bleibt der Anteil des Vaters, zu dem er am Vermögen der KG beteiligt ist. Die Zahlung hätte bei anderer Vertragsausführung auf 10 % der Gegenleistung verringert werden können, und zwar nach folgendem Muster: Zunächst hätte der Vater den Söhnen A und B je 25 % des Grundstücks übertragen müssen. Dieser Vorgang hätte nicht zur GrESt-Zahlung geführt, weil die Erwerber und der

¹ Eine Familien-GmbH & Co KG ist demnach nicht begünstigt; durch § 5, 3 Nr. 6 GrEStG wird jedoch eine weitgehende Grunderwerbsteuerfreiheit erreicht; vgl. C. Böttcher, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1976/76, S. 127f.

² E. Körenzig, Der steuerfreie Erwerb von Grundstücken, "DStR", 1968, Heft 1/2, S. 27.

Veräußerer in gerader Linie miteinander verwandt sind. Anschließend hätten die Grundstückseigentümer (Vater 50 %, Söhne A und B je 25 %) das Grundstück in die KG eingebracht. 90 % der Gegenleistung wären dabei steuerfrei geblieben, da die einbringenden Gesellschafter mit 40 % und jeweils 25 % am Vermögen der KG beteiligt sind. Es hätte sogar völlige Steuerfreiheit herbeigeführt werden können, wenn der Vater außerdem noch 10 % des Grundstücks an den nichtverwandten Gesellschafter im Wege der Schenkung veräußert hätte, so daß nunmehr der Vater mit 40 %, die Söhne A und B mit je 25 % und der nichtverwandte Gesellschafter mit 10 % Eigentümer des Grundstücks gewesen wären. Hätten sie nun das Grundstück in die KG eingebracht, so wären sie völlig steuerfrei geblieben, da sie mit den gleichen Anteilen am Vermögen der KG beteiligt waren. Es ist allerdings zweifelhaft, ob das Finanzamt bei dem Schenkungsvergange Steuerbefreiung gewährt und nicht eine Steuerumgehung in dieser Schenkung sieht."

In einem ähnlichen Fall einer Einbringung eines Grundstücks in eine Familiengesellschaft schlägt Kettke¹ folgende Gestaltung vor: "In der KG A sind neben den Eheleuten M und F deren beide Kinder K1 und K2 beteiligt. Da M den in seinem Alleineigentum stehenden Grundbesitz auf A übertragen, aber die Steuerfreiheit des § 3 Ziffer 7 GrEStG in Anspruch nehmen will, vereinbaren die Gesellschafter, daß vor der Eigentumsübertragung des Grundstücks F aus der KG ausscheidet. Es verbleibt der F aber der Nießbrauch an dem Gewinnstammrecht ihrer bisherigen Beteiligung bis zum Lebensende. F verpflichtet sich andererseits, einen ihrer Nießbrauchsquote entsprechenden Teil eines etwaigen Verlustes derart zu tragen, daß sie künftige Gewinne erst wieder nach anteiligem Verlustausgleich beanspruchen darf."

¹ K. Kettke, Steuerersparung, a.a.O., S. 235; vgl. auch H. Blencke, Steuerumgehung bei der Grunderwerbsteuer, a.a.O., S. 284.

7.3. Kettenübertragung von Grundstücken

Ähnlich der Kettenschenkung bei der Erbschaftsteuer kann in einzelnen Fällen die Grunderwerbsteuer durch einen Umweg vermieden werden. So weist Körenzig¹ darauf hin, daß die miterwerbende Ehefrau eines Erwerbers, der mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt ist, von dem von ihr erworbenen Grundstücksanteil GrESt zahlen muß. Jedoch kann auch diese Zahlung bei entsprechendem Vorgehen vermieden werden: "Der Vater des Erwerbers darf das Grundstück nicht unmittelbar auf seinen Sohn und die Schwiegertochter übertragen. Er muß vielmehr das Grundstück zunächst seinem Sohn veräußern. Da es sich um Verwandte in gerader Linie handelt, fällt die GrESt nicht an. Im Anschluß daran muß der Sohn seiner Ehefrau einen halben Anteil des erworbenen Grundstücks im Wege der Schenkung übertragen."²

Ferner liegt es nahe, die bei der Übertragung eines Grundstücks von Bruder auf die Schwester ausgelöste Grunderwerbsteuer durch Zwischenschaltung des Vaters zu vermeiden. Blencke weist jedoch darauf hin, daß hier "eine von der Rechtsordnung gesetzlich mißbilligte Steuerumgehung vor(liegt), weil die in Steuerumgehungsabsicht erfolgte Vertragsgestaltung dem wirtschaftlich erstrebten Ziel (Übertragung des Grundstücks vom Bruder auf die Schwester) nicht entsprach."³ Es fragt sich jedoch, ob ein Gestaltungsmissbrauch auch noch anzunehmen ist, wenn zwischen den beiden Übertragungen ein längerer Zeitraum liegt. Darüber hinaus wäre auch die Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten der Schwester zu erwägen.

¹ E. Körenzig, a.a.O., S. 27.

² Ebenda.

³ H. Blencke, Steuerumgehung (Gestaltungsmissbrauch) bei der Grunderwerbsteuer, "FR", 1973, S. 283f.

8. Einwirkungsmöglichkeiten, Verhandlungs- und Rechtsbehelfsführung im Besteuerungsverfahren

Das Verfahren der Ermittlung und Erhebung der einzelnen Steuern eröffnet dem Steuerzahler eine Reihe von Möglichkeiten, auf Höhe und Zahlungszeitpunkt seiner Steuern einzuwirken. Zunächst bietet es sich an, den Ablauf derjenigen Besteuerungsverfahren, an deren Ende eine Zahlungsverpflichtung für den Steuerpflichtigen steht, dadurch zu verlangsamen, daß der Pflichtige die ihm im Verfahren zufallenden Aufgaben zum spätestmöglichen Zeitpunkt erledigt. Darüber hinaus kann man in Verhandlung mit der Finanzverwaltung ein die Besonderheiten des einzelnen Falles berücksichtigendes Ergebnis zu erzielen versuchen. Dabei lassen sich häufig Streitfragen durch einen Kompromiß beilegen. Die Ausnutzung der verschiedenen Rechtsmittel dagegen kann sich dann lohnen, wenn bis zum endgültigen Entscheid Aussetzung der Vollziehung erreicht werden kann.

8.1. Vorauszahlung und Abschlußzahlung

Auf die voraussichtliche Jahressteuerschuld von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sind jeweils in vier gleichen Teilbeträgen Vorauszahlungen in einer Höhe zu leisten, die Über- oder Unterzahlungen, bezogen auf die Jahresschuld, möglichst vermeidet. Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind die Vorauszahlungsbeträge gemäß § 37 EStG jeweils am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. zu entrichten; schon hierin liegt, verglichen mit der monatlichen Einbehaltung der Lohnsteuer, ein allerdings geringer Zinsvorteil. Die Gewerbesteuervorauszahlungstermine dagegen sind gemäß § 19 GewStG der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. eines jeden Jahres.

Ein zweiter Vorteil resultiert aus der Asymmetrie der Festsetzung der Vorauszahlungsbeträge: Das Finanzamt setzt diese Beträge anhand der Steuerschuld des abgelaufenen Veranlagungszeitraumes fest. Bei steigenden Gewinnen ergeben sich damit

regelmäßig Unterzahlungen. Der Steuerpflichtige ist zwar nicht verpflichtet, das Finanzamt auf diesen Sachverhalt hinzuweisen oder von sich aus für höhere Vorauszahlungen Sorge zu tragen¹, jedoch darf das Finanzamt, etwa aufgrund der Umsatzentwicklung, die Vorauszahlungen entsprechend der voraussichtlichen Jahressteuerschuld erhöhen, wobei der Steuerpflichtige natürlich auf für ihn selbst ungünstige Tatsachen, wie etwa Kostensteigerungen, hinweisen kann. Geht aber der Gewinn im laufenden Jahr gegenüber dem Vorjahr zurück, so wird der Steuerpflichtige natürlich sämtliche dafür sprechenden Umstände dem Finanzamt aufzeigen und eine Herabsetzung der Vorauszahlungen verlangen.² Somit lassen sich Überzahlungen fast immer vermeiden, wogegen Unterzahlungen und entsprechende Zinsgewinne häufig vorkommen. Der Vorteil gegenüber dem Lohnsteuerzahler, der dem Quellenabzug unterworfen ist, liegt hier und beim folgenden Punkt auf der Hand.

Die Höhe dieses Zinsgewinns hängt natürlich entscheidend vom Zeitpunkt der Abschlußzahlung ab. Der Steuerpflichtige kann hierauf durch möglichst späte Abgabe der Steuererklärung einwirken, indem er oder sein Berater Fristverlängerung³ beantragt, die insbesondere dann in aller Regel und ohne Schwierigkeiten gewährt wird, wenn ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe die entsprechende Erklärung zu erstellen hat, da es dieser Berufsgruppe tatsächlich nicht möglich ist, sämtliche Erklärungen innerhalb des ersten oder zweiten Vierteljahres zu erstellen. Nun besteht hier allerdings die Möglichkeit der Gestaltung der Abgabetermine der Erklärungen derart, daß bei den Steuerpflichtigen, bei denen mit einer Rückzahlung zu rechnen ist, die entsprechenden Arbeiten vorgezogen werden; dann werden die Erklärungen, in denen Jahressteuerschuld und Vorauszahlungen mehr oder weniger übereinzustimmen scheinen, in Angriff genommen und danach

¹ Vgl. K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 152.

² Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 20 zu § 35 EStG.

³ Vgl. hierzu Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 2 zu § 149 AO 77 sowie Börner-Krawitz, a.a.O., S. 116f.

die, bei denen mit relativ hohen Nachzahlungen zu rechnen ist. In diesem Zusammenhang darf jedoch auch nicht übersehen werden, daß das Finanzamt in bestimmten Fällen, etwa wenn es selber mit hohen Nachzahlungen rechnet, eine frühere Abgabe der Erklärungen verlangen und durchsetzen kann; diese Möglichkeit wird bei der Festsetzung der Abgabetermine durch die obersten Finanzbehörden der Länder (vgl. § 56 Abs. 3 EStDV) stets offengelassen.

Eine möglichst späte Abgabe der Erklärungen empfiehlt sich jedoch nicht nur wegen des Zinsgewinns, sondern auch wegen des mit der Hinausschiebung des Abgabetermins wachsenden Informationsstandes über das Ergebnis des nächsten Geschäftsjahres¹, eine Information, die den Einsatz gestaltungspolitischer Maßnahmen natürlich wesentlich erleichtert.

Die Zeitdauer zwischen der Abgabe der Erklärung und dem Tag der Zahlung hängt von der jeweiligen Bearbeitung in der Finanzverwaltung ab, schwankt zwischen 6 Wochen und mehreren Monaten und läßt sich im Falle einer drohenden Nachzahlung von Seiten des Steuerpflichtigen weder verzögern noch prognostizieren. Ist jedoch mit einer hohen Rückzahlung zu rechnen, kann der Steuerpflichtige durch ständiges Mahnen und Fragen eine Beschleunigung des Verfahrens zu erreichen versuchen oder mit anderen Steuerzahlungsverpflichtungen aufrechnen.²

Zur tatsächlichen Bearbeitungsdauer der Steuerfälle liegen die jeweiligen Zahlen für die Bundesländer vor.

(1) So stellt der Landesrechnungshof Schleswig-Holstein in seinen Bemerkungen für das Haushaltsjahr 1973 fest: "Konnte die Veranlagung zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und

¹ Vgl. K. Koch, a.a.O., S. 53.

² § 226 Abs. 3 AO 77 steht dem nicht entgegen; zwar kann danach der Steuerpflichtige nur mit unbestrittenen Gegenansprüchen aufrechnen, jedoch muß das FA mit sachlichen Argumenten bestreiten; vgl. Tipke-Kruse, a.a.O., Anm. 15 zu § 226 AO 77 sowie die dort genannten Fundstellen.

Umsatzsteuer für 1963 noch nach 15 Monaten abgeschlossen werden (31. März 1965), so werden die entsprechenden Veranlagungen für 1973 voraussichtlich erst zum 30. November 1975, also 23 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, durchgeführt sein. Diese Entwicklung ist bei der Einkommensteuer umso unbefriedigender, als sich für zahlreiche Gewerbetreibende und selbständig Tätige der Fälligkeitszeitpunkt von - teilweise erheblichen - Steuernachzahlungen zum Schaden des Fiskus immer weiter verschiebt, die zu veranlagenden Arbeitnehmer hingegen, soweit sie sich in der Rolle des Gläubigers befinden, trotz vergezogener Bearbeitung oft lange auf die ihnen zustehenden Steuererstattungsbeträge warten müssen. Unzulänglich ist auch der Arbeitsstand bei der Vermögensteuer. Am 31. Dezember 1973 waren die Hauptveranlagungsarbeiten auf den 1. Januar 1972 erst zu 63 % abgeschlossen. Zum Vergleich: Die Hauptveranlagung auf den 1. Januar 1963 war bereits am 31. Juli 1964 durchgeführt."¹

Weiter heißt es in diesem Bericht: "Die Veranlagungsstellen der Finanzämter sind nicht mehr uneingeschränkt in der Lage, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Besteuerung wesentlich sind, so sach- und zeitgerecht zu ermitteln, wie es zur Vermeidung größerer Steuerausfälle, aber auch im Interesse des Steuerzahlers erforderlich wäre. Diese Erkenntnis führte zu einer Differenzierung in der Bearbeitung der Steuerfälle entsprechend ihrer Bedeutung."²

(2) Auf eine große Anfrage an den Senat der Stadt Hamburg zur Situation in der Steuerverwaltung antwortete der Senat wie folgt: "Von den 377.453 Einkommensteuer-Fällen im Jahre 1973 entfallen etwa 2/3 auf Arbeitnehmerveranlagungen nach

¹ Bemerkungen des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein für das Haushaltsjahr 1973, zitiert nach: "Die Steuer-Gewerkschaft (DStG)", April 1975, S. 59.

² Landesrechnungshof Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 61.

§ 46 EStG. Diese Veranlagungen werden im wesentlichen im Jahre 1974 erledigt. Von den übrigen Veranlagungsfällen sind für den Veranlagungszeitraum 1972 18,7 v.H. und für den Veranlagungszeitraum 1973 55,8 v.H. noch nicht veranlagt."¹

In der im Anschluß daran am 13.11.1974 stattfindenden Debatte in der Hamburger Bürgerschaft bezeichnete der Abgeordnete Lattmann die genannten Zahlen des Senats als falsch: "So seien von den Nichtarbeitnehmerveranlagungen am 1.10.1974 noch nicht erledigt gewesen:

a) Einkommensteuer 1972:

In neuorganisierten Finanzämtern	= 26,7 %
in den anderen Finanzämtern	= 45,5 %

b) Einkommensteuer 1973:

In neuorganisierten Finanzämtern	= 79,6 %
in den anderen Finanzämtern	= 92,6 %

Ferner bestanden folgende Arbeitsrückstände:

c) Körperschaftsteuer 1972	= 83,8 %
d) Körperschaftsteuer 1973	= 91,6 %
e) Umsatzsteuer 1971	= 15,0 %
f) Umsatzsteuer 1972	= 55,1 %
g) Umsatzsteuer 1973	= 100,0 %

Bei der Gewerbesteuer seien die Rückstände ähnlich wie bei der Umsatzsteuer anzusetzen.²

(3) In der Haushaltsdebatte des Hessischen Landtags am 30. November 1972 erklärte laut Protokoll des Landtags der Abgeordnete Schwab unter anderem: "So stehen beispielsweise heute bei vielen Finanzämtern noch die Steuererklärungen der Selbständigen für 1971 aus, und ich kenne von einzelnen

¹ Drucksache des Hamburger Senats, 8/333 vom 16.10.1974, zitiert nach: "DStG", Dezember 1974, S. 210.

² "DStG", Dezember 1974, S. 213.

Finanzämtern Zahlen, die von 15 - 35 % gehen, und schließlich schreiben wir bereits Ende 1972. Diese Versäumnisse betreffen jedoch nicht allein die Selbständigen, sondern auch - allerdings ohne deren Schuld - unsere Finanzverwaltung, denn selbst wenn diese Erklärungen da wären, könnten sie wegen der Personalknappheit gar nicht bearbeitet werden."¹

(4) Auf eine kleine Anfrage vom 25.9.1974 (Drucksache 6/6094) antwortete das Finanzministerium des Landes Baden-Württemberg namens der Landesregierung unter anderem wie folgt: "Die planmäßige Veranlagungsdauer für ein Kalenderjahr ist bei den gegenwärtigen Fallzahlen auf 14 Monate angewachsen. Innerhalb dieser Frist konnten in den letzten Jahren jeweils rund 90 v.H. der Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt werden. Im Verlauf eines weiteren Jahres wurden die noch unerledigten Fälle bis auf einen Rest von weniger als 1 % abgewickelt. Der Hauptgrund für die Verzögerungen im Abschluß der Veranlagungsarbeiten ist - neben der fortwährenden Komplizierung des Steuerrechts - in der stetigen Erhöhung der Fallzahlen zu suchen. In besonderem Maß trifft dies auf die Einkommensteuerveranlagungsfälle zu. Hier hat sich in der Zeit von 1960 bis 1972 die Fallzahl verdoppelt (von 583.209 auf 1.173.735)."²

Auch für die Zukunft rechnet das Finanzministerium mit keiner Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens: "Nachdem die Einkommensteuerreform insgesamt zu keiner Vereinfachung im Veranlagungsbereich führen wird, ließe sich eine wesentliche Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens kurzfristig nur durch eine weitere Personalverstärkung erreichen. Diese ist jedoch bei der angespannten Haushaltslage des Landes nicht

¹ Protokoll der Haushaltsdebatte des Hessischen Landtags vom 30. November 1972, zitiert nach: "DStG", März 1973, S. 49.

² Schreiben des Baden-Württembergischen Landesministers der Finanzen vom 6.12.1974, Nr. S 2319 A - 3/74, Landtagsdrucksache (6/6608) vom 10.12.1974, zitiert nach: "DStG", April 1975, S. 64.

in dem Umfange möglich, der für eine wesentliche Verringerung des Personalfehlbestandes erforderlich wäre. Unter diesen Umständen muß damit gerechnet werden, daß sich die Arbeitslage der Finanzämter auch in Zukunft nicht verbessern wird."¹

Die Zahlen zeigen, daß ein Steuerpflichtiger bei entsprechendem Vorgehen Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und u.U. auch Umsatzsteuernachzahlungen mit großer Wahrscheinlichkeit erst 12 - 18 Monate nach Ende des Veranlagungszeitraums leisten muß.²

Die überlange Bearbeitungsdauer bei den veranlagten Steuern ist jedoch nicht ursächlich auf die Verzögerungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen zurückzuführen, da die Finanzämter durchaus die zeitige Abgabe der Erklärungen erzwingen könnten; entscheidend ist vielmehr, daß die Finanzverwaltung wegen der Vielzahl der zu bearbeitenden Fälle und wegen der wachsenden Komplizierung des Steuerrechts auch bei frühzeitigem Eingang der Erklärungen die entsprechenden Bescheide nicht früher erstellen kann. Die einzelnen Verzögerungsmaßnahmen der Steuerpflichtigen führen daher nur zu einer Umschichtung der Reihenfolge der Bearbeitung der Steuerfälle. Derjenige Steuerpflichtige, der hier alle Möglichkeiten ausnutzt, verschafft sich also Vorteile gegenüber dem, der sich, sei es aus Unwissen oder Anstand, um eine rasche Abgabe seiner Erklärungen bemüht.

¹ Schreiben des Baden-Württembergischen Landesministers der Finanzen vom 6.12.1974, a.a.O., S. 64.

² In seinen Bemerkungen zur Bundeshaushaltsrechnung 1973 stellt denn auch der Bundesrechnungshof fest, daß im Jahre 1965 die Finanzämter durchschnittlich 18 Monate für die Veranlagung gebraucht hätten, gerechnet vom Ablauf des Veranlagungszeitraums an, 1971 dagegen seien es bereits durchschnittlich 26 Monate gewesen; vgl. "Die Steuerberatung", 1975, S. 287.

8.2. Betriebsprüfung

Nach Abgabe der Steuererklärungen werden die Angaben des Steuerpflichtigen in der Regel nur summarisch und auf formale Richtigkeit geprüft, bevor der Bescheid erteilt wird. "In den meisten Fällen müssen die ohnehin überforderten Veranlagungsdienststellen schon aus Zeitmangel auf die vorgeschriebenen Ermittlungen verzichten. Nur selten können sie aus den ihnen von den Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen den steuerlich erheblichen Sachverhalt eindeutig erkennen. Dazu kommt, daß insbesondere die größeren Steuerzahler ihre Steuererklärungen meistens sehr spät einreichen und die Finanzämter die bedeutendsten Fälle schnell veranlagern müssen, damit die durch die späte Abgabe dieser Steuererklärungen verzögerten Abschlußzahlungen bald fällig werden."¹ Daher kommt der Betriebsprüfung entscheidende Bedeutung zu, da nur sie die inhaltliche Kontrolle der in den Steuererklärungen gemachten Angaben und damit der Zulässigkeit der einzelnen Gestaltungsmaßnahmen vornimmt.

Der Steuerpflichtige kann hier versuchen, unter Ausnutzung seines Wissens über Arbeitslage der Finanzverwaltung und die Situation des Prüfers sowie mit Hilfe seiner steuerrechtlichen Kenntnisse durch geschicktes Verhandeln die auf die Prüfung folgenden Nachzahlungen möglichst gering zu halten. Gerade bei der Beurteilung der in den vergangenen Jahren durchgeführten Gestaltungen durch die Betriebsprüfung kommt es darauf an, die einzelnen Maßnahmen überzeugend zu begründen und, ggf. im Kompromißwege, deren Anerkennung durch die Verwaltung möglichst weitgehend zu erreichen.

Der erste beachtenswerte Punkt in diesem Zusammenhang ist die Häufigkeit der Prüfung und die Auswahl der zu prüfenden Betriebe durch die Finanzverwaltung.

¹ Bemerkungen des Bundesrechnungshofs zur Bundeshaushaltsrechnung für das Haushaltsjahr 1967, Deutscher Bundestag, 6. Wahlperiode, Drucksache VI/595, vom 26.2.1970, Tz. 88.

Tabelle 1:
Errechneter Betriebsprüfungsturnus und amtliches Mehraufkommen

Betriebsgröße	1963	1966	1969	1972	1975
Großbetriebe	Anzahl geprüft Jahre	50 971 13 143 3,9	72 368 16 524 4,4	82 147 17 852 4,6	92 209 19 882 4,6
Mittelbetriebe	Anzahl geprüft Jahre	349 923 50 991 6,9	459 277 51 635 8,9	538 606 53 009 10,2	514 119 49 292 10,4
Klein- u. Kleinstbetriebe	Anzahl geprüft Jahre	1 852 609 57 247 32,4	1 789 723 39 579 45,2	1 724 040 32 541 53,0	1 794 101 31 319 57,3
Betriebe insgesamt	Anzahl geprüft Jahre	2 253 503 121 381 18,6	2 321 368 107 738 21,5	2 344 793 103 402 22,7	2 400 428 100 493 23,9
Rechtskr. Mehraufk. in Mrd. DM					
Eingesetzte Betriebs- prüfer				2,485	3,915 ²
mehr je Betriebs- prüfer M.				5 719	6 837
				434 500	572 619

¹ Incl. Klein- u. Kleinstbetriebe

² Davon 2,953 Mrd. DM aus der Prüfung von Großbetrieben (128 TDM je Großbetrieb)

Quelle: Sammlung von Fakten zur Lage in den Steuerverwaltungen der Länder, abgedruckt in: "DStG", Oktober 1973, S. 170. Zahlen für 1975 auf "DStG", August 1976, S. 135.

Zwar hat sich, wie aus der Tabelle 1 hervorgeht, in den 10 Jahren von 1963 bis 1972 im Bundesgebiet der Prüfungsturnus für alle Betriebe durchschnittlich von 18,6 auf 23,9 Jahre verschlechtert, jedoch ist es zumindest bei den Großbetrieben gelungen, diese Entwicklung in Grenzen zu halten. Nach Meinung des Bundesfinanzministeriums kann man im Falle dieser Betriebe kaum noch von prüfungsfreien Zeiträumen sprechen.¹ Bei den Betrieben der anderen Größenklassen stimmen jedoch die Abweichungen vom angestrebten Betriebsprüfungsturnus bedenklich, der bei Großbetrieben 3 Jahre, bei Mittelbetrieben 5, bei Kleinbetrieben 7 und bei Kleinstbetrieben 10 Jahre beträgt.²

Die Merkmale für die Einordnung der einzelnen Betriebe in die Größenklassen ergeben sich für den am 1.1.1975 begonnenen Prüfungsturnus aus der Tabelle 2.

Der Betriebsprüfungsturnus unterliegt nicht nur von Bundesland zu Bundesland starken Schwankungen; so betrug er bei Großbetrieben 1973 in Hamburg 5,07 Jahre, in Schleswig-Holstein dagegen 3,75 Jahre; bei Kleinbetrieben dagegen lauten die entsprechenden Zahlen 26,75 in Hamburg und 34 in Schleswig-Holstein.³ Vielmehr sind auch von Oberfinanzdirektion zu Oberfinanzdirektion erhebliche Abweichungen festzustellen: "So lag der Abstand zwischen zwei Prüfungen bei den das Steueraufkommen stark beeinflussenden Großbetrieben im Haushaltsjahr 1968 in einer Oberfinanzdirektion im Durchschnitt bei 2,7 Jahren, in der unmittelbar benachbarten Oberfinanzdirektion dagegen bei 5,4 Jahren. Ein noch größerer Unterschied bestand bei den rd. 430.000 Mittelbetrieben ... Hier betrug der Prüfungsturnus im Haushaltsjahr 1968 in einem Oberfinanzbezirk 5,8 Jahre, in einem anderen Oberfinanzbezirk jedoch 16,3 Jahre. Für die rd. 800.000 Kleinbetriebe ... ergaben sich im Haushaltsjahr 1968 Prüfungsabstände von 15,5 Jahren in einem Oberfinanzbezirk und von 74,7 Jahren in einem anderen Oberfinanzbezirk."⁴

¹ Vgl. "DStG", September 1973, S. 162.

² Vgl. "DStG", Dezember 1974, S. 210.

³ "DStG", Dezember 1974, S. 210 und April 1975, S. 59.

⁴ Bemerkungen des Bundesrechnungshofs für das Haushaltsjahr 1967, a.a.O.

Tabelle 2:

Einordnung der Betriebe in Größenklassen

Unternehmensgruppen	Messungsgrundlage	Größenklassen			
		Groß- betriebe DM	Mittel- betriebe DM	Klein- betriebe DM	
Handelsbetriebe	Jahresumsatz	über	über	über	
	oder	6 Mio	700 000	150 000	
	steuerlicher	über	über	über	
	Gewinn	200 000	35 000	18 000	
Freie Berufe u. ähnliche Leistungsbetriebe	Jahresumsatz	über	über	über	
	oder	3,6 Mio	550 000	100 000	
	steuerlicher	über	über	über	
	Gewinn	500 000	85 000	24 000	
Vertigungs- u. sonstige Betriebe	Jahresumsatz	über	über	über	
	oder	3,6 Mio	400 000	70 000	
	steuerlicher	über	über	über	
	Gewinn	170 000	35 000	18 000	

Quelle: Schreiben des Bundesministers der Finanzen, IV b 7 - S 1459 - 14/74, BStBl 1974 I, S. 902.

So begrüßenswert die Durchführung der Anschlußprüfung bei Großbetrieben auch ist, so darf nicht übersehen werden, daß dies auf Kosten der Prüfung der Klein- und Mittelbetriebe geschieht. So wird etwa für das Land Hessen festgestellt: "Die Beauftragung der Amts-BP-Stellen mit der Prüfung von Großbetrieben läßt sich derzeit nicht umgehen, da die Groß-BP-Stellen von ihrer personellen Ausstattung her nicht imstande sind, die gesetzlich vorgeschriebene Anschlußprüfung ... bei allen Großbetrieben vor Ablauf der Verjährungsfrist durchzuführen. Deshalb mußten z.B. in 1972 durch die Amts-BP 481 Großbetriebe geprüft werden. Diese Handhabung muß so lange beibehalten werden, wie die personelle Besetzung der Groß-BP-Stellen nicht entsprechend verbessert ist."¹ Eine kontinuierliche Kontrolle von Klein- und Mittelbetrieben durch die Betriebsprüfung ist daher nur in Ausnahmefällen gegeben, da von der Beschränkung auf einen Prüfungszeitraum von drei Jahren nur unter bestimmten Bedingungen abgegangen wird.² Diese Tatsache ist nach Auffassung des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein "aus fiskalischer Sicht umso beunruhigender, als die eingeführten Veranlagungsvereinfachungen und die dadurch erreichten Rationalisierungseffekte nur dann sinnvoll und vertretbar sind, wenn eine genaue und endgültige Prüfung der erklärten Besteuerungsgrundlagen in angemessenen Zeitabständen auch tatsächlich durch eine Betriebsprüfung erfolgt."³

Das Finanzamt kann durch Vergleich der ihm aus Erklärungen und Bilanzen vorliegenden Zahlen eines Betriebes mit entsprechenden Zahlen anderer Betriebe ähnlicher Art und Größe sowie mit Zahlen desselben Betriebs aus früheren Jahren (äußerer und innerer Betriebsvergleich) mit einiger Wahrscheinlichkeit diejenigen Betriebe ermitteln, bei denen überdurchschnittliche Nachforderungen durch eine

¹ "DStG", April 1974, S. 68.

² Vgl. Kötter, Die Betriebsprüfung, "NWB", Fach 17 (1972 Heft 37), S. 714.

³ Bemerkungen des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 62.

Betriebsprüfung erwartet werden dürfen; somit bedeutet auch für Klein- und Mittelbetriebe der relativ lange Betriebsprüfungsturnus nicht, daß in den Jahren nach einer Betriebsprüfung nun alle nur denkbaren steuersparenden Möglichkeiten exzessiv ausgeschöpft werden können. Durch ein solches Verhalten wird der Steuerpflichtige eine Anschlußprüfung geradezu herausfordern. Für die zu den Klein- und Mittelbetrieben zählenden Steuerpflichtigen ist es vielmehr ratsam, durch maßvolles Vorgehen nur im verhältnismäßig geringen Umfang solche Steuerersparnisse zu bewirken, die von einer Betriebsprüfung wahrscheinlich doch nicht zugelassen würden, bei denen dann aber die Chance besteht, daß diese Maßnahmen wenigstens für einige Veranlagungszeiträume nicht durch eine Betriebsprüfung rückgängig gemacht werden. Bei Großbetrieben ist wegen der ständigen Kontrolle eine solche Rücksichtnahme nicht erforderlich; die Kontrolle von Großbetrieben wird jedoch durch den größeren Umfang und wachsende Kompliziertheit der Sachverhalte und nicht zuletzt durch die vielfältigen Beziehungen eines solchen Unternehmens zum Ausland erschwert.

Durch ein relativ maßvolles Vorgehen bei der Steuergestaltung wird ferner eine schwerwiegende Belastung des Klimas vermieden, in dem die Betriebsprüfung stattfindet.¹ Die Bedeutung eines guten Prüfungsklimas, für das sich auch während des Ablaufs der Prüfung zu sorgen lohnt, liegt darin, daß sich dann in der Verhandlung mit dem Prüfer häufig noch Gestaltungsmaßnahmen, Kostenansätze oder Bewertungen wenigstens teilweise oder zumindest in einer Höhe retten lassen, die vor dem Finanzgericht oder dem BFH nur geringe Chancen zur Anerkennung finden würden.

Neben dem Bemühen um ein gutes Prüfungsklima läßt sich noch durch Beachtung einiger anderer Punkte auf ein für den Pflichtigen insgesamt günstiges steuerliches Ergebnis hinarbeiten. Denn daß kein Betriebsprüfer seine Prüfung ohne nennenswerte steuerliche Erfolge abschließen möchte, ist

¹ Vgl. auch H. Flick, a.a.O., S. 56.

einerseits menschlich verständlich, andererseits auch von der Organisation der Finanzverwaltung her begründet, die jeder Prüfungsstelle ihre im Jahresablauf erzielten Mehrergebnisse zurechnet und auch entsprechende Statistiken auf Bezirks-, Länder- und Bundesebene aufstellt. Zwar werden im Gegensatz zu früher Betriebsprüfungen nicht mehr abgebrochen, wenn keine Mehrsteuern in Aussicht stehen, und es werden daher zuweilen auch Betriebsprüfungen ohne Steuernachforderung oder mit Rückzahlung beendet, doch würde derjenige Steuerpflichtige, der seine Gestaltungsmöglichkeiten eher zugunsten des Fiskus als zu seinem Vorteil in Anspruch nimmt, es nichtsdestoweniger mit hoher Wahrscheinlichkeit hinnehmen müssen, daß ihm im Zuge einer Betriebsprüfung einige Mehrbelastungen auferlegt werden. Umgekehrt lohnt es sich daher, bei der Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit ein wenig weiterzugehen, als man es selbst vielleicht als gerechtfertigt oder durchsetzbar ansehen mag und es der Prüfer nach aller Erfahrung anerkennen wird, natürlich ohne dabei in die oben umschriebenen Übertreibungen zu verfallen. Hinzu kommt dann noch die Chance, mangels Betriebsprüfung oder gar einmal mangels Aufmerksamkeit des Prüfers unbehelligt zu bleiben.

In einigen Fällen kann der Steuerpflichtige seine Verhandlungsposition insgesamt dadurch verbessern, daß er dem Prüfer in Detailfragen weit entgegenkommt und auch einmal eine objektiv falsche und für ihn selbst ungünstige Beurteilung des Prüfers akzeptiert, eventuell erst nach einigem Sträuben. Hierzu eignet sich häufig der ewige Streit um die Kosten der privaten Nutzung von PKW und Telefon. Da der Finanzbeamte seine eigenen PKW-Kosten, die für ihn eine relativ hohe Belastung seines Einkommens bilden, fast ganz aus versteuertem Einkommen tragen muß, fällt es ihm verständlicherweise schwer zu akzeptieren, daß die Kosten des häufig auch noch teureren PKW des Steuerpflichtigen fast ausschließlich als betriebsbedingte Aufwendungen dessen zu versteuernde Einkünfte

¹ Vgl. auch H. Flick, a.a.O., S. 56.

mindern. Durch Entgegenkommen auf diesem Gebiet kann versucht werden, Konzessionsbereitschaft beim Betriebsprüfer in anderen Streitpunkten zu erreichen, die betragsmäßig die Mehrkosten der privaten PKW-Nutzung weit übersteigen.

Die Überbelastung der Finanzämter und Finanzgerichte stärkt weiter die Verhandlungsposition des Steuerpflichtigen. Denn bei strittigen Fragen wird der Steuerpflichtige häufig eine Aussetzung des Steuerbescheides von der Vollziehung - gemäß § 237 AO 77 ist der ausgesetzte Betrag mit 0,5 % pro Monat zu verzinsen - erreichen können. Nach § 361 Abs. 2 AO 77, § 69 Abs. 2 FGO soll die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat (gemäß § 69 Abs. 3 auf Antrag auch das Gericht der Hauptsache), die Vollziehung ganz oder teilweise auf Antrag aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Auch, wenn die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) nach § 361 Abs. 2 Satz 1 AO 77 im Ermessen der Behörde liegt, so wird das Verwaltungsermessen gem. § 361 Abs. 2 Satz 2 AO 77 weitgehend eingeschränkt.¹

Weiterhin hat das Finanzministerium NRW durch Erlaß vom 8.7.1977² die Finanzämter angewiesen, bei der Entscheidung über Anträge auf Aussetzung der Vollziehung den gesetzlichen Ermessungsspielraum stets voll auszuschöpfen. Zur Aussetzung berechtigende "ernstliche Zweifel" an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheides bestehen, wenn eine summarische Prüfung ergibt, daß neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umstände gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen bewirken. Dabei brauchen die für die Unrechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes sprechenden Bedenken nicht zu überwiegen, d.h. ein Erfolg des Steuerpflichtigen nicht wahrscheinlicher zu sein als ein Mißerfolg.

¹ Kühn-Kutter, AO 1977, 12. Aufl., Stuttgart 1977, S. 783.

² "DB", 1977, S. 1679.

Ferner wird hingewiesen auf Artikel 3 § 7 des Gesetzes vom 31.3.1978 zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, ebenso auf Ziffer 2.2 des Erlasses des BdF vom 7.4.1978 zu diesem Gesetz, nach dem bei der Entscheidung über Anträge auf AdV der gesetzliche Ermessensspielraum im Interesse der Steuerpflichtigen stets voll auszuschöpfen ist.¹ Mit diesem Erlaß ist der Ermessensrahmen der Verwaltung noch weiter eingeschränkt. Da die Ausübung des Ermessens unter der Herrschaft des Gleichheitssatzes steht, darf die Verwaltung bei Ermessensentscheidungen nicht ohne Grund von den durch sie gesetzten allgemeinen Regelungen für die Ermessensausübung, die auch die allgemeine Verwaltungspraxis prägen, abweichen,² so daß es sich auch für den Fiskus lohnen kann, einen Kompromiß zu schließen, um wenigstens einen Teilbetrag sofort einzuziehen, statt über Jahre auf die Entscheidung des BFH zu warten, auch wenn die Analyse der Rechtsprechung gezeigt hat, daß die Anerkennung der Vorstellungen des Steuerpflichtigen durch den BFH auf Ausnahmefälle beschränkt ist. Dabei soll nicht abschließend erörtert werden, in welchem Umfang die Finanzverwaltung aus diesen Erwägungen heraus tatsächlich auf Kompromisse einzugehen bereit ist. Die Tatsache der Erledigung von Streitfragen auf dem Kompromißwege wird zwar von der Finanzverwaltung wohl bestritten werden, da ein derartiges Aus handeln der Steuer der Förderung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und dem Gerechtigkeitsgrundsatz zuwiderläuft, jedoch ist im Verlauf der Schlußbesprechungen von Betriebsprüfungen regelmäßig ein wechselseitiges Nachgeben festzustellen. Die Vorteilhaftigkeit einer solchen Vorgehensweise liegt für die Finanzverwaltung in der raschen Realisierung des Steueranspruchs, was bei höheren Steuerbeträgen und in der Regel damit einhergehender Kompliziertheit des Sachverhalts und steuerrechtlich versierterer Gegenseite lohnend ist. Hinzu kommt, daß die Führung eines jeden Rechtsstreits die Finanzverwaltung von der Durchführung anderer Aufgaben abhält.

¹ BStBl 1978 I, S. 174 - 178.

² BFH-Urteil vom 6.6.1976, VII R 125/73, "AWD" 1976, S. 667.

Auch der Verfahrensablauf nach Beendigung der Betriebsprüfung selbst führt wieder zu einer Begünstigung derjenigen Steuerpflichtigen, die den ihnen gewährten Spielraum ausnutzen. Denn zunächst muß vom Prüfer der Betriebsprüfungsbericht erstellt und auf Verlangen dem Steuerpflichtigen zur Stellungnahme zugesandt werden; danach erst wird dieser Bericht vom zuständigen Veranlagungsbezirk ausgewertet. Besonders dieser letzte Arbeitsgang unterliegt häufig beträchtlichen Verzögerungen.

So waren in Hamburg am 1. Oktober 1974 307 Betriebsprüfungsberichte noch nicht ausgewertet. Nach Darstellung des Abgeordneten Lattmann lagen diese seit über drei Monaten in den Finanzämtern.¹ In Hessen stellte der Rechnungshof oftmals vermeidbare Liegezeiten von 6 bis 12 Monaten und mehr fest.² Der Landesrechnungshof Schleswig-Holstein betont, daß "Betriebsprüfungsberichte, die oft zu erheblichen Steuernachzahlungen führen, erst viele Monate - gelegentlich mehrere Jahre - nach Eingang von den Veranlagungsbezirken ausgewertet"³ wurden.

8.3. Überbelastung von Verwaltung und Rechtsprechung

Wie schon in den beiden vorhergehenden Abschnitten angeklungen ist, erlaubt die Überbelastung von Verwaltung und Rechtsprechung, den durch die Gestaltungsfreiheit gewährten Spielraum zur Steuereinsparung noch weiter auszudehnen. Dies wird ermöglicht durch die Verzögerung in der Bearbeitung von Steuererklärungen, in der Erteilung von Bescheiden und in der Auswertung von Betriebsprüfungsberichten sowie durch die mangelnde Kontrolle im Veranlagungsverfahren und die teilweise unzureichende Zahl von Betriebsprüfungen.

¹ "DStG", Dezember 1974, S. 212f.

² Nach "DStG", April 1974, S. 68.

³ Bemerkungen des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 60.

Die von den Finanzministern der Länder zusammengestellte "Sammlung von Fakten zur Lage in den Steuerverwaltungen der Länder" zeigt¹, daß die Steigerung der Steuerfestsetzungsfälle von 52 Mio im Jahre 1963 auf 93 Mio in 1972 in erster Linie auf die Veranlagungen zur Einkommensteuer zurückzuführen ist, auf den Lohnsteuerjahresausgleich, die Prämienfälle sowie die Kraftfahrzeugsteuer. Besonders arbeitsintensiv ist natürlich die Erledigung der Rechtsbehelfe, die sich von 1963 bis 1972 fast verdoppelt haben.

Die Zahl der in der Finanzverwaltung Beschäftigten stieg von 56.241 in 1963 auf 66.718 in 1972. Diese Entwicklung wird von der Gewerkschaft der Steuerbeamten wie folgt kommentiert: "Die Personalveränderung beträgt bei einer um 60 % seit 1963 angestiegenen Arbeitsquantität brutto und 19 % netto unter Berücksichtigung der allgemeinen Arbeitszeitverkürzung nur rd. 12 % Nimmt man 1950 mit 15 Millionen Steuerfestsetzungsfällen als 100 an, so steht eine Arbeitsquantität von knapp 700 % einem Personalbestand von brutto 136 % und netto unter Berücksichtigung der allgemeinen Arbeitszeitverkürzung von nur 124 % gegenüber."²

Die Aussagekraft solcher globalen, zahlenmäßigen Gegenüberstellungen wird natürlich einerseits durch die unterschiedliche Entwicklung der einzelnen Aufgabengebiete eingeschränkt sowie dadurch, daß keine Informationen über die Auswirkung der Mechanisierung und Rationalisierung des Arbeitsablaufs gegeben werden, andererseits aber auch durch die wachsenden Anforderungen bei der Bearbeitung der einzelnen Fälle aufgrund der stetigen Komplizierung des Steuerrechts.

¹ Vgl. Tabelle 3, S. 170.

² "DStG", Oktober 1973, S. 169.

Tabelle 3:

Arbeitsanfall in der Steuerverwaltung

Anzahl der Steuerfestsetzungen	1963	1972
Einkommensteuer	4 048 074	9 131 618
Körperschaftsteuer	87 340	134 124
Umsatzsteuer	2 248 063	2 308 665
Gewerbsteuer (ohne SH)	1 841 718	1 939 821
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	412 057	553 154
Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	1 663 514	1 953 633
Vermögensteuer	747 810	802 789
Veranlagungen	11 048 576	16 823 804
Lohnsteuer-Jahresausgleich	9 803 586	12 754 418
Lohnsteuer-Ermäßigung	6 612 296	6 714 175
Prämienfälle	5 338 872	23 000 000*)
Kraftfahrzeuge	32 803 330	59 292 397
An- und Abmeldungsfälle	10 046 876	18 387 016
(= rd. gut 2/3 des Bestandes)	7 000 000	13 000 000
Einheitsbewertung (ohne BW)		
- nur Fortschreibungen -	1 700 000*)	1 657 746
Rechtsbehelfe	51 550 206	92 337 159
(ohne BW und SE)	378 375	725 641
Betriebsprüfung	121 381	100 493
Steuerfahndung (Zahlen von Bay, Bre, He, NW, RhPf und Saar verdoppelt)	14 800	13 066
Straf- und Bußgeldsachen	20 588	22 000*)
Steuerfestsetzung	52 085 350	93 198 359
*) geschätzt		
Anzahl der Steuererhebungsarbeiten	1963	1972
Maschinenbuchungen		
(ohne BW, H, He u. Rhpf)	78 006 338	98 274 014
Mahnungen		
(ohne BW, H, He u. Rhpf)	6 228 028	9 066 246
Vollstreckungsfälle		
(Rückstandsanzeigen und Amtshilfeersuchen)	4 248 415	6 696 484
Steuererhebung	88 482 781	114 036 744
Personalzahlen	56 241	66 718

Anmerkungen zu Tabelle 3:

ohne folgende Aufgabenbereiche:

1. Lastenausgleich
2. Konjunkturmaßnahmen
3. Einzelsteuern (Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrssteuern (Gesellschaftsteuer und Börsenumsatzsteuer), Erbschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Beförderungsteuer einschl. Straßengüterverkehrssteuer, Grundsteuer-Meßbe-träge, Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer, Wechselsteuer)
4. Berlin-Präferenzen
5. Steuerbescheide, die durch Betriebsprüfung und Steuer-fahndung als Änderungsbescheide ausgelöst werden
6. Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes (12 443 047 Bewertungseinheiten)
7. Lohnsteuerausßenprüfung
8. Innere Organisation (Geschäftsstelle)
9. Gewerbesteuer in Schleswig-Holstein (etwa 100 000)
10. Einheitsbewertung in Baden-Württemberg (etwa 200 000)
11. Rechtsbehelfe in Baden-Württemberg und Schleswig-Holstein (etwa 100 000)
12. Umsatzsteuer-Veranmeldungen, Lohnsteuer-Anmeldungen, Vorauszahlungsbescheide und Bescheinigungswesen.

Quelle: Sammlung von Fakten zur Lage in der Steuerverwaltung der Länder, abgedruckt in: "DStG", Oktober 1973, S.170.

Weiter erschwert wird die Situation der Finanzverwaltung durch die Abwanderung voll ausgebildeter und geprüfter Steuerbe-amter, so 619 im Jahre 1963 und 1.393 im Jahre 1972.¹ Werden die Beamten z.A. mit erfaßt, so ergeben sich für 1971 bis 1973 die in Tabelle 4 folgenden Zahlen.

Zu diesen Abwanderungszahlen bemerkt die Bundesregierung: "Folgende Gründe haben hauptsächlich zur Entlassung auf eigenen Antrag geführt: Übertritt in die freie Wirtschaft und in steuerberatende Berufe, Studium und Heirat (weibliche Beamte). Die Abwanderungsquote bei der Steuerverwaltung beruht u.a. darauf, daß Steuerbeamte aufgrund ihrer Aus-bildung besonders gute Fortkommensmöglichkeiten in der freien

¹ Sammlung von Fakten zur Lage in den Steuerverwaltungen der Länder, a.a.O., S. 170.

Wirtschaft haben. Der Stellenkegel für Steuerbeamte ist durch die Verordnung zu § 5 Abs. 6 Satz 3 des Bundesbesoldungsgesetzes vom 23.12.1971 nicht unerheblich verbessert worden. Durch verstärkte Einstellung von Nachwuchskräften wird, so hoffe ich, nicht nur die Abwanderung ausgeglichen, sondern auch der Personalfehlbestand bei der Steuerverwaltung allmählich verringert werden können."¹

Tabelle 4:

Abwanderung von Steuerbeamten

(Höh., geh. und mittl. Dienst sowie Beamte z.A.)

Jahr	Gründe		zusammen	% der Ist- besetzung
	Versetzung an andere Verwaltungen	Entlassung auf eigenen Antrag		
1971	375	1 124	1 499	3,1
1972	379	1 250	1 629	3,2
1973	270	1 115	1 385	2,6

Quelle: Amtliche Statistik der Abwanderungen, abgedruckt in:
"DStG", Dezember 1974, S. 204.

Im Bundesgebiet beträgt nach Angabe des Bundes Deutscher Steuerbeamter im Jahre 1973 der Personalfehlbestand rund 35 % vom Soll = über 50 % vom Ist-Bestand des Personals.² Auf Länderebene schwanken danach die Personalfehlbedarfszahlen, vom Soll ausgehend, von 42 % in Baden-Württemberg bis 23,5 % in Hamburg, berechnet auf den 1.1.1972, also aufgrund der Arbeitsfallzahlen von 1970/71.³ Weiß dagegen meint, daß sich exakte Zahlen nur schwer angeben ließen, jedoch ein durchschnittlicher Fehlbestand von mehr als 10 % nicht als unrealistisch anzusehen sei.⁴

¹ Antwort des Parl. Staatssekretärs Hachser auf die Schriftl. Frage des Abgeordneten Niegel (Bundestagsdrucksache 7/2767, Frage B 17), zitiert nach: "DStG", Dezember 1974, S. 204.

² "DStG", März 1973, S. 45.

³ "DStG", März 1973, S. 45.

⁴ E. Weiß, Die Neuorganisation der Finanzämter und des Besteuerungsverfahrens unter Berücksichtigung ihrer Auswirkungen auf die steuerberatenden Berufe, Steuerkongreß-Report 1972, S. 164.

In diesem Zusammenhang bemerkt die Landesregierung von Baden-Württemberg: "Unter dem Personalmangel der Steuerverwaltung leiden der Betriebsprüfungs- und der sonstige Außendienst der Steuerverwaltung im besonderen Maße. Da der Innendienst nicht nur aus fiskalischen Gründen, sondern auch im Interesse der Steuerpflichtigen mit Erstattungsansprüchen und der Prämienberechtigten funktionsfähig gehalten werden muß, konnten die Außendienste bisher nicht in der gewünschten Weise verstärkt werden."¹

Diese Auffassung wird durch den Bericht des Bundesrechnungshofs bestätigt, der darauf hinweist, "daß die Finanzverwaltungen von ihrem knappen Personal zuviele gute Fachkräfte im Veranlagungsdienst verwenden und deshalb außerstande sind, die vorgeschriebenen und erforderlichen Betriebsprüfungen in angemessenen Zeitabständen oder - zum Teil - überhaupt noch durchzuführen. Dies führt zu nicht mehr erträglichen Ungleichmäßigkeiten bei der Besteuerung und auch zu großen Steuerausfällen."²

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofs ist das seit mehr als 40 Jahren unverändert angewandte Steuerermittlungs- und Festsetzungsverfahren durch die Entwicklung der Verhältnisse überholt. "Die Ursachen der Schwierigkeiten liegen hauptsächlich in der stetigen Erweiterung der gesetzlichen Aufgabengebiete, in der komplizierteren Steuergesetzgebung, in der steigenden Zahl von Verfassungsbeschwerden und Normenkontrollverfahren, in der mangelnden Praktikabilität der Steuergesetze, in dem wesensfremden Subventionszweck vieler Steuervergünstigungen sowie in der notwendigen Anpassung des Steuerrechts und der Rechtsprechung an die immer mannigfaltigeren bürgerlich-rechtlichen und handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten."³

¹ Antwort der Landesregierung Baden-Württemberg vom 9.11.1973 (Drucksache 6/3691) auf eine Große Anfrage vom 21.9.73 (Drucksache 6/3273), zitiert nach: "DStG", April 1974, S.70.

² Bemerkungen des Bundesrechnungshofs für das Haushaltsjahr 1967, aa.O., Tz. 88.

³ Ebenda.

Die Arbeitsüberlastung der Finanzverwaltung, die es dem veranlagten Steuerzahler erlaubt, Höhe und Zahlungszeitpunkt seiner Steuern zu seinen Gunsten zu beeinflussen, wirkt sich beim Lohnsteuerpflichtigen genau umgekehrt aus. So stellt der Landesrechnungshof Kiel fest: "Beim Lohnsteuerjahresausgleich sind die Zeitverschiebungen zwar nicht so gravierend; aber auch in diesem Bereich hat sich der Abschlußzeitpunkt zum Nachteil der Arbeitnehmer vom 30. Juni im Jahre 1963 auf den 30. September in 1974 verschoben."¹

Ebensowenig wie die Finanzverwaltung ist die Rechtsprechung in der Lage, die anfallenden Aufgaben in einem angemessenen Zeitraum zu erledigen. So beträgt die durchschnittliche Prozeßdauer beim Bundesfinanzhof im Jahre 1975 ebenso wie in 1972, 1973 und 1974 zwei Jahre und 10 Monate.² Der Stand der Revisionsrückstände (3.217 am 31.12.75) entspricht etwa einem Arbeitspensum von 2 Jahren³, die Gesamtzahl der unerledigten Fälle beträgt am 31.12.75 3.872.⁴ Im Berichtsjahr 1975 waren von den erledigten Revisionen anhängig

281 Fälle = 17,8 % weniger als 1 Jahr

363 Fälle = 23,1 % 1 - 2 Jahre

305 Fälle = 19,4 % 2 - 3 Jahre

245 Fälle = 15,6 % 3 - 4 Jahre

379 Fälle = 24,1 % länger als 4 Jahre.⁵

Friedrich weist darauf hin, daß eine Reihe von Fällen schon 8 Jahre oder länger beim BFH anhängig sind.⁶

¹ Bemerkungen des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein für das Haushaltsjahr 1973, a.a.O., S. 59.

² Jahresberichte 1973, 1974 und 1975 für den Bundesfinanzhof. Abgedruckt in: "DStG", September 1974, S. 166; September 1975, S. 166; August 1976, S. 153.

³ Jahresbericht 1975 für den Bundesfinanzhof, a.a.O.

⁴ "Der Steuerberater", August 1976, S. II.

⁵ Ebenda.

⁶ W. Friedrich, Das Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs, "NJW", 1975, Heft 34, S. 1541, Fußnote 1. Ob das neue Gesetz eine Änderung herbeiführt, muß abgewartet werden.

Zu der Prozeßdauer beim BFH kommt noch die Zeit für das Verfahren bei den Finanzgerichten¹ und bei der Finanzverwaltung hinzu. Der Bund Deutscher Steuerbeamter schätzt daher die Gesamtprozeßdauer vom Einspruch bis zur Entscheidung des BFH auf durchschnittlich 5 - 8 Jahre.²

In den Fällen, in denen die Aussetzung eines strittigen Steuerbetrages bis zur endgültigen rechtskräftigen Entscheidung erreicht werden kann, übersteigen die zins- und liquiditätsmäßigen Vorteile der Aussetzung die mit den Verfahren verbundenen Kosten - auch unter Berücksichtigung der Aussetzungs- und der Prozeßzinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat (§ 237 AO 77) - so daß, insbesondere bei nennenswerten Beträgen, ein Verfahren bis zum Bundesfinanzhof auch bei einer schließlich für den Steuerpflichtigen negativen Entscheidung dennoch durchaus lohnenswert sein kann. Dennoch wird dieser Weg von den Steuerpflichtigen relativ selten beschritten: "Im Jahr gehen beim Bundesfinanzhof ca. 2.000 Sachen ein, das sind 1/50 Premille der Steuerverwaltungsakte, so daß jeder 50.000ste Bescheid vor den Bundesfinanzhof kommt. ... Bei den 13 Deutschen Steuergerichten sind ca. 330 Richter tätig, verglichen mit den aktiven Steuerbeamten sind das 1/3 Prozent."³

8.4. Wachsende Unübersichtlichkeit des Steuerrechts

Haupthindernis für Verwaltung und Rechtsprechung, ihre Aufgaben in vollem Umfang und rechtzeitig zu erledigen, ist die Kompliziertheit des derzeitigen deutschen Steuerrechts. Der Bund der Steuerzahler findet eine plastische Beschreibung des heutigen Zustands, wenn er die Frage stellt, "ob die Ausübung des Steuerrechts weiterhin einem Geheimkult gleichen

¹ Vgl. hierzu die Zahlen bei H. Blencke, Der Finanzgerichtsprozeß in der Praxis, Steuerkongreß-Report 1972, S. 183f.

² "DStB", September 1972, S. 169.

³ G. Felix, in: "Die Steuerberatung", 1976, S. 233.

soll, zelebriert von wenigen Eingeweihten in einem von Weihrauchschwaden durchzogenen Tempel mit labyrinthischen Gängen, deren einige in Sackgassen enden, während andere mit Falldüren versehen sind."¹

Eine solche Charakterisierung wirkt nicht mehr Übertrieben, wenn man etwa bedenkt, daß die von Schneider besprochenen Änderungen des führenden Kommentars zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (Herrmann-Heuer) für den Zeitraum eines Jahres (Mitte 1968 bis Mitte 1969) rund 1.800 Seiten umfassen. "Die wachsende Unübersichtlichkeit des deutschen Steuerrechts wird durch den Zwang innerhalb eines Jahres derart viel zu ändern, augenfällig belegt."² Zur weiteren Illustrierung sei noch an das Bundessteuerblatt erinnert: Es weist "allein für den Zeitraum 1969 bis 1973 die stolze Zahl von 116 neuen Steuergesetzen mit insgesamt 1.519 Paragraphen bzw. Nummern aus. Hinzu kommen im gleichen Zeitraum 139 Verordnungen, 232 Richtlinien und Grundlagenerlasse sowie 4.290 Seiten mit Urteilen des Bundesfinanzhofs. Auch die ab 1. Januar in Kraft getretene Steueränderung wird an diesem Mißstand nichts ändern. Sie hat weitere neue Gesetze, zahlreiche Verordnungen, Richtlinien und Verhaltensanweisungen gebracht."³

Die Kompliziertheit des Steuerrechts erschwert es Verwaltung und Rechtsprechung, die unscharfen Grenzen der Gestaltungsfreiheit zu bewachen und Überschreitungen zurückzuweisen und verleitet darüber hinaus möglicherweise die Rechtsprechung dazu, in den Fällen, die ihr zur Entscheidung vorgelegt werden, oft auch mit rechtsstaatlich bedenklichen Mitteln von ihr als untragbar angesehene Steuersparversuche abzuwehren. Diese Kompliziertheit bewirkt ferner die Bildung von zwei Gruppen von Steuerpflichtigen. Auf der einen Seite stehen eine Minderheit von Kennern und diejenigen

¹ Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Heft 20 der Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1971, S. 5.

² D. Schneider, a.a.O., S. 73.

³ "DStG", Juni 1973, S. 106.

Steuerpflichtigen, die mit Hilfe einer entsprechenden Beratung die ihnen offenstehenden Möglichkeiten ausnutzen - hierzu sind auch die Spitzenverdiener unter den Arbeitnehmern zu rechnen; auf der anderen Seite finden sich diejenigen Steuerzahler, die aus Unwissenheit mehr Steuern als nötig zahlen. Zu dieser Gruppe gehören beispielsweise diejenigen Lohnsteuerzahler, die wegen der damit verbundenen Schwierigkeiten auf den Lohnsteuer-Jahresausgleich verzichten und damit jedes Jahr schätzungsweise $100^1 - 500^2$ Mio DM verschenken, aber häufig auch kleine Unternehmer und Selbständige, die nicht einmal die einfachsten steuerlichen Vergünstigungen ausnutzen.³

9. Steueraufkommensausfälle durch Inanspruchnahme der Gestaltungsfreiheit

Über den Steuerausfall durch die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit liegen nur vereinzelt Zahlen vor. Hauptursache hierfür ist wohl die Tatsache, daß sich etwa die sich aus Ermessensspielräumen ergebenden unspezifischen Instrumente der Steuerbilanzpolitik⁴ naturgemäß einer quantitativen Erfassung entziehen. Entsprechendes gilt auch für die Gestaltungsmöglichkeiten außerhalb der Bilanzpolitik; jedoch dürften hier die Schwierigkeiten der statistischen Ermittlung erheblich an Gewicht gewinnen. Dagegen werden die Steuerausfälle, die durch ausdrücklich eingeräumte Wahlrechte verursacht werden, zum großen Teil ermittelt und veröffentlicht; hierzu zählen jedoch überwiegend die nicht zum Bereich der Gestaltungsfreiheit rechnenden Steuerbegünstigungen. So können in dieser Arbeit nur vereinzelte Aussagen über die betragsmäßige Bedeutung einiger Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte wiedergegeben werden:

¹ Vgl. E. Kelbeck, Ausgewählte Fragen aus dem Lohnsteuerrecht, Steuerkongreß-Report 1971, S. 430.

² Vgl. "DStG", Juni 1973, S. 106.

³ F. Neumark, a.a.O., S. 355, weist darauf hin, daß viele Kleinunternehmer die Möglichkeit, für die alte Bruttoumsatzsteuer zu optieren, wenn das für sie vorteilhaft wäre, aus Unkenntnis nicht genutzt haben.

⁴ Vgl. Börner-Krawitz, a.a.O., S. 57.

- (1) Der Importwarenabschlag gemäß § 80 EStDV etwa führt in der Zeit von 1969 - 1972 zu einem jährlichen Steuerausfall von 7 Mio DM.¹ Davon entfallen auf die in Anlage 4 zur EStDV genannten Güter 2 Mio DM. Dieser Teil der Bestimmungen über den Importwarenabschlag (§ 80 Abs. 1 Nr. 2) ist am 31.12.1973 ausgelaufen. Für den noch bestehenden Teil des Importwarenabschlages verzichtet die Bundesregierung im Fünften Subventionsbericht wegen der Berechnungsschwierigkeiten auf eine Bezifferung des Steuerausfalls.²
- (2) Die Bildung der Preissteigerungsrücklage (§ 51 Abs. 1 Nr. 2b EStG) bedeutet einen jährlichen Steuerausfall von 34 Mio DM in 1971, von 20 Mio DM in 1969.³ Für 1967 hat der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen den hieraus resultierenden Steuerausfall noch mit 10 Mio DM beziffert.⁴ Die Steuerreformkommission schätzt die Steuermindereinnahmen aufgrund der Preissteigerungsrücklage für 1970 auf 30 Mio DM, für 1974 auf 40 Mio DM.⁵ Auch hier verzichtet die Bundesregierung im Fünften Subventionsbericht wegen der Berechnungsschwierigkeiten auf eine Bezifferung des Steuerausfalls.⁶

¹ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1969 - 1972 (Dritter Subventionsbericht), Bundestagsdrucksache VI/2994, S. 168.

² Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1973 - 1976 (Fünfter Subventionsbericht), Bundestagsdrucksache 7/4203, S. 208.

³ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1969 - 1972 (Dritter Subventionsbericht), Bundestagsdrucksache VI/2994, S. 166.

⁴ Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland, in: Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949 - 1973, Hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Tübingen 1974, S. 391.

⁵ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, XI, S. 874.

⁶ Fünfter Subventionsbericht, a.a.O., S. 208.

- (3) Die Ausfälle aufgrund der Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter nach §§ 6b und 6c EStG werden für 1973 - 1976 auf 285 Mio DM p.a.¹, für 1969 - 1972 auf 250 Mio DM p.a. geschätzt.² Für 1967 beträgt die entsprechende Zahl des Beiratsgutachtens 200 Mio DM.³
- (4) Die Inanspruchnahme der degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 2 und 5 EStG bedeutet für 1967 einen geschätzten Steuerausfall von 650 Mio DM.⁴ Die Steuermindereinnahme aufgrund der degressiven Gebäude-AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG a.F. beziffert die Steuerreformkommission auf 220 Mio DM in 1970, auf 260 Mio DM in 1974, und zwar mit stark steigender Tendenz in den Folgejahren.⁵ Aus der inzwischen vorgenommenen Beschränkung auf den sozialen Wohnungsbau erwartet man Mehreinnahmen von 80 Mio DM.⁶

Über weitere durch Ausnutzung von Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen verursachte Steuerausfälle liegen keine Zahlenangaben vor. Wegen der Unmöglichkeit, das Ausmaß der stillen Reserven abzuschätzen, sind damit auch gesicherte Aussagen über die Höhe der Steuerausfälle durch Bildung von stillen Reserven nicht möglich. Allerdings läßt sich die Vermutung wagen, daß die durch Unterbewertung der Aktiva und Überbewertung der Passiva dem Fiskus jährlich verlorengelassenen Steuerbeträge die Milliardengrenze übersteigen, wenn man bedenkt, daß einerseits allein die Ausfälle aufgrund der

¹ Fünfter Subventionsbericht, a.a.O., S. 204.

² Dritter Subventionsbericht, a.a.O., S. 164.

³ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 391.

⁴ Errechnet als Mehraufkommen für das erste Jahr nach Abschaffung der degressiven AfA; vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 398.

⁵ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., XI, S. 869.

⁶ Bericht des Haushaltsausschusses zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 1973, Bundestagsdrucksache 7/603, S. 2f.

unter Ziffer (1) - (4) genannten Wahlrechte diese Grenze überschreiten; andererseits ist offensichtlich, daß bei Bruttoanlageinvestitionen der Produktionsunternehmen von 169 Mrd. DM in 1975¹ etwa schon geringfügige Nutzungsdauerverkürzungen nur bei einem Teil der Unternehmen zu erheblichen Steuerausfällen führen.²

Die Steuerausfälle aus dem Freibetrag von 30 TDM für Veräußerungsgewinne bis 100 TDM (§ 16 Abs. 4 EStG) werden auf 30 Mio DM p.a. für die Jahre 1973 - 1976 geschätzt.³ Es kann daher angenommen werden, daß die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen durch den ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 EStG ebenfalls zu einem erheblichen Ausfall führen.

Zum Ausmaß der Begünstigung des Grundvermögens durch die niedrigen Einheitswerte sei erwähnt, daß die Steuerreformkommission die Mehreinnahmen an Vermögensteuer durch Übergang zu den Grundbesitzeinheitswerten (EW) 1964 mit 790 Mio DM für 1970, mit 1,1 Mrd DM für 1974 ansetzte.⁴ Die Auswirkungen der von der Kommission vorgeschlagenen ErbSt-Tarifveränderungen ergeben für 1970 bei EW 1935 eine Mindereinnahme von 130 Mio DM, ein Übergang zu den EW 1964 bringt dann immer noch eine Mehreinnahme von 100 Mio DM; die entsprechenden Zahlen für 1974 lauten 170 und 130 Mio DM.⁵

Weiter liegen einige Zahlenangaben für diejenigen Steuer ausfälle vor, die dadurch entstehen, daß die Finanzverwaltung aufgrund ihrer Arbeitsüberlastung unzulässige Steuerersparnismaßnahmen gar nicht oder zu spät kerrigiert:

¹ Statistisches Jahrbuch 1977 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 512.

² Es sei an dieser Stelle daran erinnert, daß sich die steuerliche Auswirkung der Bildung stiller Reserven keineswegs in der Verlagerung des Gewinns in eine spätere Periode erschöpft.

³ Fünfter Subventionsbericht, a.a.O., S. 204.

⁴ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., IX, S. 971.

⁵ Ebenda, S. 872.

- (1) Die Oberfinanzdirektionen in Wiesbaden, Köln und Saarbrücken haben in den Jahren 1966 und 1967 unabhängig voneinander drei Gutachten erstellt, nach denen durch steuerliche Nichtprüfung im Amt und durch die unzureichende Zahl der Betriebsprüfungen für die Jahre 1966 bis 1968 einen Steuerausfall von jährlich rund 1 bis 1,2 Mrd DM entstanden ist; für 1974 wird dieser Steuerausfall vom Bund Deutscher Steuerbeamten auf mindestens 2 Mrd DM geschätzt.¹ Der Parlamentarische Staatssekretär beim BMF Hermsdorf hält eine Schätzung dieser Steuerausfälle für nicht möglich.² Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang jedoch, daß wohl der überwiegende Teil der durch den Betriebsprüfungsdienst erzielten Mehrergebnisse Steuerverlagerungen darstellt.³ Es ist daher anzunehmen, daß dieses auch für die Steuerausfälle wegen Nichtprüfung gilt, so daß nur ein geringer Teil dieses Einnahmeausfalls als endgültig anzusehen ist, im übrigen aber ein - allerdings beträchtlicher - Zinsverlust entsteht.
- (2) Der Bund Deutscher Steuerbeamter schätzte 1974, daß 1,5 Mrd DM Nachzahlungen bei der Veranlagung mit durchschnittlich mindestens zweijähriger Verspätung eingehen; bei 8 % Zinsen ergibt sich hieraus ein Zinsverlust des Staates von 240 Millionen DM.⁴ In seiner neuesten Stellungnahme spricht er von einem Betrag von 3 Mrd DM mit einer durchschnittlichen Verzögerung von 1,5 Jahren;⁵ der entsprechende Zinsverlust beträgt demnach 360 Mio DM. Eine Untersuchung des Bundesrechnungshofs legt die Vermutung nahe, daß es sich zumindest bei der hier angenommenen zeitlichen Verzögerung um einen Minimalwert handelt. Denn die Prüfung von allen Veranlagungen mit

¹ "DStG", November 1974, S. 189.

² Vgl. "Die Steuerberatung", 1974, S. 12.

³ Vgl. W. Pollmeyer, Betriebsprüfungstatistik und Steuerverlagerungen, "Die Steuerberatung", 1973, S. 56.

⁴ "DStG", November 1974, S. 189.

⁵ "DStG", Juni 1976, S. 104.

einem Einkommen von jeweils mehr als 200 TDM bei 6 Finanzämtern ergab, daß von den gesamten Abschlußzahlungen fällig wurden im 1. bis 12. Monat nach Abschluß des Veranlagungszeitraums 3 v.H., im 13. bis 18. Monat 17 v.H., im 19. bis 24. Monat 52 v.H., im 25. bis 30. Monat 20 v.H. und noch später 8 v.H.¹

- (3) Der Betriebsprüfungsdienst erzielte 1974 rechtskräftige Mehrergebnisse von 3.658 Mrd DM; bei einer durchschnittlichen Verspätung von vier Jahren und einem Zinssatz von 8 % bedeutet dies einen Zinsverlust des Staates von ca. 1,2 Mrd DM.² Folgt man dem Bund Deutscher Steuerbeamten, der neuerdings die durchschnittliche Verzögerung nur noch auf drei Jahre schätzt,³ ergibt sich aus dem rechtskräftigen Mehr von ca. 4 Mrd DM in 1975 ein Zinsverlust von 960 Mio DM.

Selbst die wenigen vorliegenden Zahlen zeigen, daß die auf Maßnahmen zur Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit zurückzuführenden Steuerausfälle auch eine für die Einnahmeseite des Fiskus spürbare und damit auch von dieser Seite bedenkliche Größenordnung erreicht haben.

¹ Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofs zur Bundeshaushaltsrechnung 1972, Bundestagsdrucksache 7/2709, S. 87. Daß hier von 1972 bis 1976 ein grundlegender Wandel zum Besseren eingetreten ist, so daß nunmehr tatsächlich von einer durchschnittlichen Verzögerung von 1,5 Jahren gesprochen werden kann, erscheint höchst unwahrscheinlich.

² Vgl. "DStG", Okt. 1975, S. 170 und "DStG", Nov. 1974, S. 189.

³ "DStG", Juni 1976, S. 104.

IV. Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsprivilegien im Lichte einschlägiger Besteuerungsgrundsätze

Zwar wurde in den vorausgegangenen Abschnitten eine Vielzahl von Möglichkeiten zur legalen Steuereinsparung beschrieben, doch stehen diese nur einem begrenzten Teil der Steuerpflichtigen offen; von den unselbständig Beschäftigten zählen hierzu nur relativ wenige 'Spitzenverdiener'; an erster Stelle zu nennen sind dagegen die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit sowie aus Vermögen. In der Regel sind die Gestaltungsmaßnahmen ihrer Natur nach oder wegen der Anknüpfung an bestimmte Voraussetzungen auf Teilgruppen dieser Begünstigten beschränkt. Die mit Hilfe der Gestaltungsmaßnahmen von den Steuerpflichtigen angestrebten Ziele sind die endgültige Steuerersparnis, die Hinauszögerung des Zeitpunkts der Steuerzahlung (Steuerkredit) und der Ausgleich schwankender Periodeneinkommen zum Zweck der Vermeidung von Progressionsnachteilen (averaging). Auch hier liegt zwar eine endgültige Ersparnis vor, doch ist diese gesondert zu beurteilen.

1. Zum Begriff des Gestaltungsprivilegs

Wenn es auch vom Grundgedanken der Gestaltungsfreiheit her jedem zugestanden ist, die steuerliche Belastung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit möglichst gering zu halten, bietet doch die Gestaltungsfreiheit in erster Linie den gewerbetreibenden, selbständigen sowie vermögenden Steuerpflichtigen konkrete Ausnutzungsmöglichkeiten. Da ferner diese konkreten Möglichkeiten jeweils nicht allen Angehörigen dieser Gruppe gleichmäßig offenstehen, sondern der Kreis der Betroffenen sich von Fall zu Fall ändert, fragt es sich, ob schon allein deswegen die unter III. erörterten einzelnen Chancen zur Steuereinsparung als Gestaltungsprivilegien bezeichnet werden können.

Nun drückt aber der Begriff Gestaltungsprivileg gegenüber der Gestaltungsfreiheit bereits ein bestimmtes Maß an Mißbilligung aus.¹ Denn die Gestaltungsfreiheit ist grundsätzlich als sinnvoll und gewollt anzusehen, zum einen wegen ihrer Bedeutung für die Ziele der Einheit der Rechtsordnung, der Vertragsfreiheit und der Rechtssicherheit, zum anderen wegen der aus der Technik der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage, insbesondere der Erfolgsermittlung, resultierenden Schwierigkeit, eindeutige Besteuerungsgrundlagen festzulegen und zu ermitteln, oder, anders formuliert, weil in vielen Fällen der Steuerpflichtige selbst am ehesten in der Lage (wenn auch nicht unbedingt immer willens und bemüht) ist, seine wirtschaftliche Situation sachgerecht zu beurteilen. Soweit daher zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Mitarbeit des Steuerpflichtigen erforderlich ist, kann die Gestaltungsfreiheit zumindest vom Ansatz her in bestimmten Fällen dadurch zur Steuergerechtigkeit beitragen, daß sie die Berücksichtigung individuell unterschiedlicher Bestimmungsfaktoren der Steuerbemessungsgrundlagen überhaupt ermöglicht, also etwa die Wahl der jeweils angemessenen AfA-Methode oder der betriebsindividuellen Nutzungsdauer erlaubt. Daß die Beachtung derartiger Unterschiede - wenn sie tatsächlich existieren und ihre Beachtung vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit her zu fordern ist - nicht allein der Verwaltung überlassen bleiben kann, liegt auf der Hand.

Schon von daher verbietet es sich also, a priori Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsprivileg gleichzusetzen. Andererseits sind natürlich ohne den Grundsatz der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht keine Gestaltungsprivilegien möglich. Zahlenmäßige Ungleichverteilung der Ausnutzungsmöglichkeiten der Gestaltungsfreiheit allein bedeutet jedoch noch nicht, daß

¹ Eine ähnliche Mißbilligung bringt auch Schmölders zum Ausdruck, wenn er das Gestaltungsprivileg auf der Grenze zwischen Recht und Unrecht ansiedeln will; vgl. G. Schmölders Finanzpolitik, 3. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1970, S. 336f.

Gestaltungs p r i v i l e g i e n vorliegen. Denn, um von Privilegien sprechen zu können, muß hinzukommen, daß die einzelnen Ausprägungen der Gestaltungsfreiheit (auch wenn sie aus den erwähnten Zielsetzungen und Sachzwängen heraus erwachsen sein mögen) der jeweilig begünstigten Gruppe tatsächliche Vorteile einräumen, d.h. bei gleicher Leistungsfähigkeit den Begünstigten zu einer niedrigeren Steuer als den Nichtbegünstigten verhelfen. Diese Frage ist daher im vorliegenden Kapitel für die einzelnen Gestaltungsmaßnahmen zu prüfen.

Ferner muß, damit eine steuerliche Bevorzugung G e s t a l t u n g s privileg genannt werden kann, als drittes Merkmal hinzutreten, daß diese 'steuerliche Bevorzugung' einiger weniger als 'nicht gewollt' anzusehen ist; es muß also die Gestaltungskomponente anzutreffen sein.¹ Aus diesem Merkmal ergibt sich die Abgrenzung zwischen Gestaltungsprivileg und gewollter Steuerbegünstigung. Denn bei Steuerbegünstigungen ist die Vorteilszuwendung aus außerfiskalischen Zielsetzungen heraus gewollt; ihr steuerliches Ergebnis stellt eine Belohnung für ein bestimmtes staatlicherseits gewünschtes Verhalten dar. Dabei kann nicht davon ausgegangen werden, daß sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen; denn ohne einen Gewinn für den Steuerpflichtigen wird dieser sich nicht zu der angestrebten Verhaltensweise bereitfinden; so wird beispielsweise ein Unternehmer in aller Regel nur dann seine Standortentscheidung zugunsten eines verkehrsmäßig ungünstigen, strukturschwachen Gebietes treffen, wenn die Förderungsmaßnahmen die zusätzlichen Kosten gegenüber einem nicht geförderten Alternativstandort übersteigen.

Da also die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit den verschiedenen Gruppen der Begünstigten jeweils nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, verbietet sich eine summarische

¹ Vgl. dazu auch oben, S. 9.

Beurteilung der Gestaltungsmaßnahmen¹; vielmehr müssen diese einzeln auf ihre Vereinbarkeit mit den Besteuerungsgrundsätzen hin geprüft werden. Es ist also jeweils zu fragen, ob und inwieweit die Voraussetzungen selbst oder die damit unter Umständen verbundenen unterschiedlichen Verhältnisse die aus den einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten resultierenden steuerlichen Vorteile rechtfertigen können. Wegen des hierfür erforderlichen Maßstabes wird auf die Besteuerungsprinzipien zurückgegriffen, die nicht nur seit je her die Finanzwissenschaft (und hier insbesondere die deutsche²), sondern, worauf Steiner³ hinweist, auch schon die älteste Literatur (Bibel, Koran, Zendavesta) beschäftigt haben.

2. Die einschlägigen Besteuerungsgrundsätze

Als Grundlage für die Beurteilung der Gestaltungsfreiheit soll das von Neumark entwickelte System⁴ der Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik dienen. Zu diesen insgesamt 18 Grundsätzen zählen zunächst die fiskalisch-budgetären Besteuerungsgrundsätze⁵, nämlich der Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge und der Grundsatz der deckungspolitischen Anpassungsfähigkeit (Steigerungsfähigkeit) der Besteuerung. Die Gestaltungsfreiheit berühren diese beiden Grundsätze praktisch nicht, da eine Gefährdung der Ausreichendheit und Steigerungsfähigkeit der Besteuerung

¹ Abgesehen höchstens von der Frage nach der grundsätzlichen Verneinbarkeit von Gestaltungsfreiheit und insbesondere gesetzlich nominierten Wahlrechten einerseits und der Steuergerechtigkeit andererseits.

² Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 1 Fn. 2.

³ Vgl. H. Steiner, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine weitgehende Durchbrechung in der deutschen Einkommensbesteuerung, Mainz 1954, S. 3, vgl. auch ebenda, S. 3ff., den gebotenen geschichtlichen Überblick.

⁴ Hingewiesen sei hier auch auf H. Haller, Finanzpolitik, a.a.O., S. 135 - 147 und S. 236 - 244 sowie ders., Die Steuern, a.a.O.

⁵ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 47 - 66.

durch die quantitativen Auswirkungen aller oder gar einzelner Gestaltungsmaßnahmen nur unter extremen Bedingungen denkbar ist.

Von entscheidender Bedeutung ist vielmehr die Konfrontation der Gestaltungsmöglichkeiten mit den ethisch-sozialpolitischen Besteuerungsgrundsätzen, insbesondere den Gerechtigkeitspostulaten¹, also den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Auf die ausdrückliche Hinzuziehung des Redistributionspostulats², das im System von Neumark neben den Gerechtigkeitspostulaten stehend zu den ethisch-sozialpolitischen Besteuerungsgrundsätzen zählt, kann hingegen verzichtet werden, weil in aller Regel Verletzungen der Gerechtigkeitspostulate durch bestimmte Gestaltungsmaßnahmen wegen der faktischen Beschränkung dieser Möglichkeiten auf Steuerpflichtige mit überdurchschnittlich hohem Einkommen gleichzeitig auch Verstöße gegen das Redistributionspostulat darstellen. Schließlich muß sich auch eine fiskalische Umverteilung auf eine progressive Gestaltung der Gesamtsteuerlasten stützen, "und zwar auf einen Progressionsgrad, der über den hinausgeht, welcher durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip geboten erscheint."³

Die wirtschaftspolitischen Besteuerungsgrundsätze unterteilt Neumark in wirtschaftsordnungspolitische⁴ und prozeßpolitische⁵ Prinzipien. Zu den ersteren zählen der Grundsatz der Vermeidung steuerdirigistischer Maßnahmen, der Grundsatz der Minimierung steuerlicher Eingriffe in die Privatsphäre und in die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit von Individuen sowie der Grundsatz der Vermeidung ungewollter Folgen steuerlicher Beeinträchtigungen des Wettbewerbs. Zu den prozeßpolitischen Prinzipien zählen die Grundsätze der aktiven und passiven Flexibilität der Besteuerung und der Grundsatz

¹ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 67 - 183.

² Vgl. ebenda, S. 186 - 221.

³ Ebenda, S. 203.

⁴ Vgl. ebenda, S. 222 - 282.

⁵ Vgl. ebenda, S. 282 - 333.

der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung, in erster Linie bei der Suche nach Verbesserungsmöglichkeiten bei der Feststellung von Verstößen gegen die Gerechtigkeitspostulate von Bedeutung, und ähnliches gilt auch für die ordnungspolitischen Prinzipien, hier primär den Grundsatz des Schutzes der Privatsphäre und der wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit. Zwar ist auch eine Beeinträchtigung einzelner wirtschaftspolitischer Besteuerungsgrundsätze durch die Gestaltungsfreiheit nicht auszuschließen, doch dürfte eine solche Beeinträchtigung in der Regel immer nur indirekt erfolgen; so ist beispielsweise eine Störung des Wettbewerbs über eine Verletzung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes denkbar, wenn und soweit sich einzelne Unternehmen steuerliche Vorteile durch Steuergestaltungsmaßnahmen gegenüber ihren Konkurrenten verschaffen.

Die vierte und letzte Gruppe bilden die steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätze¹; es handelt sich um den Grundsatz der Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit von Steuermaßnahmen, den Grundsatz der Steuertransparenz, den Grundsatz der Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen, den Grundsatz der Stetigkeit steuerrechtlicher Normen und die Grundsätze der Wohlfeilheit und Bequemlichkeit der Besteuerung. Der Stellenwert dieser Grundsätze für die vorliegende Untersuchung ergibt sich aus ihrer Bedeutung für die Verwirklichung der Gerechtigkeitspostulate; denn die weitgehende Vernachlässigung der steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätze durch den Gesetzgeber² hat mit zu einer Situation geführt, in der sich "eine schon feinmaschig zu nennende Steuervermeidungskunde"³ um die Ausschöpfung aller Gestaltungsmöglichkeiten bemüht.

¹ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 334 - 381.

² Vgl. auch K. Tipke, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers - Kritik und Verbesserungsvorschläge, "StuW", 1976, S. 293ff.

³ Ebenda, S. 302.

Im Gegensatz zu dem System von Neumark will Shoup¹ die von ihm entwickelten Kriterien nicht nur auf die Steuern, sondern auf alle öffentlichen Einnahmen und Ausgaben angewendet wissen.² Shoup gliedert seine Kriterien in "consensus criteria" und "conflict criteria". Zur ersten Gruppe zählen zunächst die "equity criteria", "equity" definiert als "equal treatment of those equally circumstanced and almost equal treatment of those almost equally circumstanced"³; aus ihrer Zugehörigkeit zu den "consensus criteria" folgt, daß allgemeine Übereinstimmung darüber besteht, welche Umstände für die Feststellung relevant sind, daß bestimmte Personen sich in gleichen Umständen befinden,⁴ "relevance" ist daher "the basic aspect of equal treatment". Dazu treten weitere fünf "aspects": "impersonality, certainty, constinuity, uniformity of mispayment, and uniformity of cost of compliance."⁵ Ferner zählen zu den "consensus criteria" die "economic efficiency criteria", nämlich Vollbeschäftigung und "absence of excessa burden", letzteres definiert als Abweichung vom Pareto-Optimum.⁶

Zu den "conflict cirteria" gehören wiederum zunächst die "equity criteria", die hier als fünf "distributive criteria specify certain kinds of distribution of benefits or burdens among income classes or other greoupings."⁷ Die zweite Gruppe bilden die "reallocation criteria"⁸, zu denen die Wachstumsrate, das Arbeitsangebot, "the increase in amount of social risk-talking", die Preisstabilität, die Bewahrung eines gegebenen Wechselkurses sowie die Förderung der Übernahme öffentlicher Ausgaben durch den privaten Sektor zählen.

¹ C.S. Shoup, Public Finance, 2. Aufl., Chicago 1970, S.21-47.

² Ebenda, S. 21.

³ Ebenda, S. 23.

⁴ Ebenda.

⁵ Ebenda, S. 23f.

⁶ Vgl. ebenda, S. 27ff.

⁷ Ebenda, S. 33.

⁸ Vgl. ebenda, S. 38ff.

Zwar findet sich eine Vielzahl dieser "criteria" im System von Neumark wieder, doch liegt ein wichtiger Unterschied darin, daß Shoup's Anliegen weniger darin besteht, festzulegen, was getan werden soll, als zu erklären, was getan wird.¹ Es geht Shoup nicht so sehr um die Formulierung finanzpolitischer oder steuerpolitischer Ziele als vielmehr um die Entwicklung von Kriterien zur Beurteilung der Instrumente der Finanzpolitik.²

Anzumerken ist noch, daß bei Shoup "certainty" und "continuity" zu den "equity criteria" gerechnet werden, was ihre Bedeutung stärker betont als ihre Zuordnung zu den steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätzen im System von Neumark. Damit klingt bereits an, daß in dieser Arbeit gegenüber dem System von Neumark in manchen Punkten eine andere Gewichtung der einzelnen Grundsätze und eine abweichende Beurteilung der Beziehungen zwischen den einzelnen Grundsätzen als angemessen angesehen werden.

2.1 Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung

Unter die Gerechtigkeitspostulate faßt Neumark die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung zusammen. Diese zielen ebenso wie das Umverteilungsprinzip "darauf ab, die interindividuelle Steuerverteilung in einem ethisch als befriedigend angesehenen Sinne zu regeln."³

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung fordert die Heranziehung zur Steuer ohne Rücksicht auf außerökonomische Kriterien wie (rechtliche) Staatsangehörigkeit, Stand, Klasse, Religion, Rasse usw. und gestattet die Zulassung von Ausnahmen von der subjektiven oder der objektiven Steuerpflicht nur insoweit, wie das aus gesamt-, wirtschafts-, sozial-, kultur-, gesundheitspolitischen oder steuertechnischen Gründen als geboten erscheint.⁴ Da die einzelnen

¹ Vgl. C.S. Shoup, a.a.O., S. 22.

² Vgl. ebenda, S. 21.

³ F. Neumark, a.a.O., S. 67.

⁴ Ebenda, S. 75.

Gestaltungsmaßnahmen nur selten an persönliche, außerökonomische Kriterien anknüpfen¹ und da "jeder Verstoß gegen das Allgemeinheitspostulat ... zwangsläufig auch einen solchen gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip einschließt"² und darüber hinaus die durch Gestaltungsmaßnahmen erreichbaren Steuervorteile in der Regel nicht als Befreiungen von der subjektiven oder objektiven Steuerpflicht anzusehen sind³, ist es gerechtfertigt, im folgenden in erster Linie auf die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung abzustellen.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dessen rechtliche Grundlage sich aus dem allgemeinen Gleichheitsgebot des Art. 3 GG ergibt⁴, fordert die steuerliche Gleichbehandlung der Personen, die zu einer Steuer herangezogen werden und sich in gleichen oder gleichartigen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden.⁵ Entscheidend für die Anwendbarkeit dieses so formulierten Grundsatzes ist dann natürlich die Feststellung, was im Einzelfall als steuerlich relevant für Gleichheit oder Gleichartigkeit anzusehen ist.

Unter den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung fällt nach Meinung von Schneider auch der Grundsatz der Manipulationsfreiheit, der besagt, "daß Bewertungswahlrechte und eigenes Ermessen bei der Besteuerung mit Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar sind. Wahlrechte sind immer das Zugeständnis: Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, wie-

¹ Die unbeschränkte Zulassung der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung nur für den 'Stand' der Freiberufler beispielsweise könnte u.U. als verdeckter Verstoß gegen das Allgemeinheitsprinzip angesehen werden.

² F. Neumark, a.a.O., S. 91. Für die lange Tradition dieser Auffassung vgl. auch die bei H. Steiner, a.a.O., S. 5 genannten Quellen.

³ Vgl. hierzu F. Neumark, a.a.O., S. 78f. und S. 89f.

⁴ Zur Ableitung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes aus Art. 3 GG vgl. K. Tipke, Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977, S. 36ff.; vgl. aber auch ders., Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, "BB", 1973, S. 157ff., wo die höchstrichterliche Scheu vor einer konsequenten Anwendung des Art. 3 GG belegt wird.

⁵ F. Neumark, a.a.O., S. 120.

viel er versteuern will."¹ Dabei vernachlässigt Schneider freilich, daß Wahlrechte wegen der an sie geknüpften Voraussetzungen und wegen ihrer Begrenztheit eben nur unter bestimmten Bedingungen und nur in einem bestimmten Ausmaß den Steuerpflichtigen entscheiden lassen, wieviel er versteuern will; die Möglichkeit, daß die Bedingungen, unter denen ein Wahlrecht zugelassen wird, die damit verbundene Steuerersparnis rechtfertigen könnten, wird so m.E. unzulässigerweise von vornherein verneint. Hier liegt wohl letztlich eine rein formale Interpretation des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes vor: Wenn Wahlrechte nicht für jeden im gleichen Umfang zulässig sind, stellen sie einen Verstoß gegen das Gleichmäßigkeitspostulat dar.

Die Ausführungen von Thiel lassen erkennen, daß dieser ebenfalls jede Möglichkeit zur Steuergestaltung als Verstoß gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip ansieht: "Daß das geltende Steuerrecht es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, die sich auf der Grundlage eines bestimmten Sachverhaltes ergebende steuerliche Belastung durch geschickte Wahl einer geeigneten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung im entscheidenden Maße zu beeinflussen, halte ich für eine Schwäche des Steuerrechts. Diese Eigenart unseres Steuerrechts führte dazu, daß dem von einem geschickten Berater vertretenen Steuerpflichtigen Steuervorteile erwachsen, auf die der nicht in der gleichen Weise beratene Steuerpflichtige verzichten muß. Ich erlebe es immer wieder, daß steuerunkundige Steuerpflichtige Steuern zu zahlen haben, die bei Wahl einer anderen bürgerlich-rechtlichen Gestaltung hätten vermieden werden können."²

Zur Erläuterung dieser Ansicht führt Thiel ein Beispiel an, in dem ein Landwirt seinen Hof unter dem Zwang drohender Enteignung verkauft und den Erlös seinem Sohn schenkt, der dafür anderwärts einen neuen Hof ankauft. Bei diesem Vorgang fällt natürlich Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn

¹ D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Opladen 1974, S. 54; vgl. auch W. Kummer, a.a.O., S. 201ff.

² R. Thiel, a.a.O., S. 193.

und gegebenenfalls Schenkungssteuer für die Schenkung des Verkaufserlöses an. Hätte dagegen der Steuerpflichtige den alten Hof vor der Veräußerung seinem Sohn geschenkt oder den Ersatzhof selbst erworben und dem Sohne dann diesen Hof geschenkt, so hätten die stillen Reserven im Wege der Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung auf den Ersatzhof übertragen werden können; ein Veräußerungsgewinn wäre somit nicht angefallen, und die Schenkung hätte statt in der Höhe des Verkaufserlöses nur in der Höhe des Einheitswerts des bisherigen Hofes bzw. des Ersatzhofs der Schenkungssteuer unterliegen.¹

Bei diesem Beispiel übersieht Thiel jedoch, daß hier gerade keine gleichartigen steuerlichen Verhältnisse vorliegen. Denn in der ersten Variante hat zunächst der Landwirt, dann sein Sohn die freie Verfügungsmacht über den Verkaufserlös, dieser hätte also auch zu einem anderen Zweck als zur Anschaffung eines Ersatzhofes verwandt werden können. Es ist gerechtfertigt, daß der Gesetzgeber die Übertragung der stillen Reserven nur dann begünstigen will, wenn von vornherein gewährleistet ist, daß der freigewordene Betrag tatsächlich in der von ihm als förderungswürdig angesehenen Weise reinvestiert wird. Eine andere Frage ist die Begünstigung der Schenkung von Grund und Boden durch die relativ niedrigen Einheitswerte. Die Ausnutzung der hieraus resultierenden erbschaftsteuerlichen Bevorzugung des Grundbesitzes gegenüber anderen Vermögensarten durch den Steuerpflichtigen kann jedoch eine grundsätzliche Ablehnung der Gestaltungsfreiheit keineswegs rechtfertigen, sondern höchstens zur Forderung einer zeitnahen Bewertung führen. Das Beispiel von Thiel zeigt zwar, daß die Kompliziertheit des Steuerrechts entsprechende Kenntnisse oder Beratung erforderlich macht; doch wäre es vorschnell, hieraus eine pauschale Verurteilung der Gestaltungsfreiheit abzuleiten; vielmehr wäre zunächst nach einzelnen Möglichkeiten zur Vereinfachung und zur größeren Transparenz des Steuerrechts zu fragen. Das Beispiel von Thiel zeigt ferner, daß die Gestaltungsfreiheit

¹ R. Thiel, a.a.O., S. 193.

den Besteuerten ermöglicht, die Berücksichtigung von steuerlich relevanten Verhältnissen gegenüber dem Fiskus zu erreichen (im Beispiel die Weiterführung der durch Enteignung bedrohten bürgerlichen Existenz und die Übergabe des Hofes an den Sohn unter den gleichen steuerlichen Belastungen wie im 'Normalfall'); eine Verletzung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes wäre dagegen erst dann gegeben, wenn bei gleichen steuerlich relevanten Verhältnissen durch Gestaltungsmaßnahmen eine unterschiedliche Steuerlast bewirkt würde.

Nach der Definition Neumarks gebietet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz oder das Prinzip der Besteuerung nach der persönlich-individuellen Leistungsfähigkeit, "die den einzelnen insgesamt zufallenden Steuertraglasten so zu gestalten, daß diese unter Berücksichtigung aller für die Steuerfähigkeitsindikatoren bedeutsamen persönlichen Momente das Verhältnis der individuellen Leistungsfähigkeiten widerspiegeln und demgemäß die durch die Besteuerung bewirkten Einbußen der einzelnen an ökonomisch-finanzieller Dispositionskraft als relativ gleichschwer anzusehen sind."¹

Diese einleuchtende Formulierung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch Neumark läßt zunächst die Tatsache umso bemerkenswerter erscheinen, daß die Existenzberechtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips in jüngster Zeit stark bestritten wurde. So möchte Littmann auf dieses Postulat ganz verzichten, weil erstens das Leistungsfähigkeitsprinzip "im Laufe der Jahrhunderte von einer materiellen Vorschrift zu einer formalen Norm degeneriert ist, und weil zweitens die theoretische Basis der Doktrin - soweit sie überhaupt Anerkennung gefunden hat - mit den jüngeren wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnissen kollidiert."²

¹ F. Neumark, a.a.O., S. 135.

² K. Littmann, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, hrsg. von H. Haller, L. Kullmer, C.S. Shoup, H. Timm, Tübingen 1970, S. 113.

Für Littmann ist der Leistungsfähigkeitsgrundsatz eine Formel, "deren angeblich generelle Gültigkeit nur das ganze Ausmaß ihrer Inhaltslosigkeit dokumentiert."¹ Dieser vernichtenden Kritik folgt direkt der Beitrag von Pohmer, der nicht nur die Berechtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern auch dessen opfertheoretische Grundlage verteidigt.²

Auch Pahlke hat in seiner Kritik an der Grundkonzeption des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zur Reform der direkten Steuern den Vorschlag gemacht, auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verzichten³; daß jedoch Pahlkes Kritik insgesamt auf schwachen Füßen steht, weist die Gegenäußerung von Bea und Fischer⁴ überzeugend nach.

Es ist einleuchtend, daß an dieser Stelle den hier angeschnittenen Problemen nicht weiter nachgegangen werden kann⁵; vielmehr ist die folgende Feststellung des Wissenschaftlichen Beirats auch für die vorliegende Arbeit als ausreichend anzusehen: "Wenn auch zuzugeben ist, daß die Vorstellungen über Gerechtigkeit kontrovers sind, kann doch unterstellt werden, daß das gesamte Steuersystem so ausgestaltet sein

¹ K. Littmann, a.a.O., S. 134.

² D. Pohmer, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, a.a.O., S. 135; vgl. auch die Bemerkungen von O. Ganderberger, Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, "Finanzarchiv", N.F. 31, 1972, S. 355f.

³ G. Pahlke, Steuerpolitische Grundsatzfragen, "Finanzarchiv", N.F. 28, 1969, S. 51.

⁴ F.X. Bea und K. Fischer, Steuerpolitische Grundsatzfragen, "Finanzarchiv", N.F. 29, 1970, S. 17. Vgl. in diesem Zusammenhang auch H. Haller, Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip, N.F. 31, 1972, S. 461 sowie die dort genannten Beiträge.

⁵ So bemerkt auch Timm in seiner Besprechung von C.S. Shoup, Public Finance, daß die neuere Diskussion um das Leistungsfähigkeitsprinzip ziemlich fruchtlos geführt wurde; H. Timm, Ein neues amerikanisches Lehrbuch der Finanzwissenschaft, "Finanzarchiv", N.F. 30, 1971, S. 303.

sollte, daß die Bezieher höherer Einkommen mit verhältnismäßig mehr Steuern belastet sein sollten als die Bezieher niedrigerer Einkommen."¹ Außerdem ist zu bedenken, daß bei Beeinträchtigungen des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes durch die Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit auch gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz verstoßen wird, da eben die einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten immer nur bestimmten Gruppen zugänglich sind.²

2.2 Transparenz, Praktikabilität, Stetigkeit

Die Grundsätze der Steuertransparenz, der Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen und der Stetigkeit steuerrechtlicher Normen zählen im System von Neumark zu den steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätzen und spielen nach seiner Auffassung im Vergleich zu den oben genannten ethisch-sozialpolitischen Besteuerungsgrundsätzen sowie zu den fiskalisch-budgetären und den wirtschaftspolitischen Grundsätzen nur eine untergeordnete Rolle.³

Die drei Grundsätze werden von Neumark wie folgt definiert:

(1) "Der Grundsatz der Steuertransparenz gebietet, die Steuergesetze ... so zu gestalten, daß sie das technisch und rechtlich mögliche Höchstmaß an Gemeinverständlichkeit aufweisen und ihre Vorschriften derart eindeutig und bestimmt sind, daß sie Zweifel über Rechte und Pflichten der Steuerzahler bei diesen selbst ebenso wie bei den Steuerverwaltungsbehörden und damit Willkür bei Veranlagung und Erhebung von Abgaben ausschließen."⁴

(2) Der Grundsatz der Praktikabilität von Steuermaßnahmen verlangt, "die Steuerpolitik im einzelnen wie im ganzen so zu gestalten, daß ihre Maßnahmen und die mit ihnen verfolgten Ziele dem intellektuellen Verständnis und den politischen Neigungen des durchschnittlichen (typischen) Pflichtigen einerseits, den institutionellen und fachlichen Kapazitäten der Veranlagungs-, Erhebungs- und Kontrollbehörden andererseits entsprechen, so daß sie effizient anwendbar und durchsetzbar sind."⁵

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 330.

² F. Neumark, a.a.O., S. 135.

³ Ebenda, S. 334.

⁴ Ebenda, S. 344.

⁵ Ebenda, S. 358.

(3) "Unter dem Grundsatz der Stetigkeit steuerrechtlicher Normen sei hier die Forderung verstanden, jene Bestimmungen der Steuergesetze, -verordnungen usw., deren kurzfristige Umgestaltung nicht aus Gründen geboten erscheint, die sich aus den mit den Prinzipien der Anpassungsfähigkeit und der aktiven Flexibilität der Besteuerung verfolgten Zielen ergeben, nur in größeren Zeitabständen und nach Möglichkeit im Rahmen allgemein-systematischer Reformen abzuändern."¹

Natürgemäß besteht zwischen den drei Grundsätzen ein enger Zusammenhang. So betont Timm, daß die Realisierbarkeit des Grundsatzes der Praktikabilität der Besteuerung auch davon abhängt, wie weit dem Grundsatz der Steuertransparenz Rechnung getragen wird.² Dagegen ist in der derzeitigen Besteuerungssituation die von Neumark erwähnte Möglichkeit eines Gegensatzes zwischen Praktikabilitäts- und Transparenzgrundsatz³ wohl von geringer Bedeutung; denn es ist zwar richtig, daß bei der juristisch präzisen Regelung jedes nur denkbaren Falles die Praktikabilität beeinträchtigt werden wird; doch verlangt der Transparenzgrundsatz nicht nur Eindeutigkeit zwecks Vermeidung behördlicher Willkür, sondern auch ein möglichst hohes Maß an Gemeinverständlichkeit und Einfachheit. Diese letzte Komponente des Transparenzgrundsatzes, die bei dem Versuch der Regelung jedes nur denkbaren Falles zwangsläufig völlig vernachlässigt werden müßte, ist heute die für die Besteuerung weitaus wichtigere, nicht nur wegen der relativ geringen Gefahr behördlicher Willkür im derzeitigen Rechtsstaat,⁴ sondern auch wegen der Bedeutung der Gemeinverständlichkeit und Einfachheit des Steuerrechts für das Ziel einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung.

¹ F. Neumark, a.a.O., S. 365.

² H. Timm, Neumarks Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, "ZgesStw", 1972, S. 551.

³ F. Neumark, a.a.O., S. 389.

⁴ Es wird hierzu nur an den Begriff des pflichtgemäßen Ermessens (vgl. § 2 StAnpG § 5 AO 77) und die Möglichkeit der gerichtlichen Überprüfung erinnert; vgl. auch H. Blencke, Ermessensentscheidungen im Steuerrecht, "NWb", Fach 2, S. 2407 (Heft 9, 1973).

Diese Bedeutung wird von Neumark nicht genügend betont, wenn er etwa ausführt, daß die steuerrechtlichen oder -technischen Grundsätze, "obwohl keineswegs irrelevant für die Effizienz der Besteuerung, in ihrer Bedeutung doch im Vergleich zu den Hauptzielen der budgetären, ethisch-sozialen und wirtschaftspolitischen Prinzipien weit dahinter zurücktreten."¹ (Hervorhebung v. Verf.) Zwar sieht auch Neumark mangelnde Transparenz als eine Quelle materieller Ungleichmäßigkeit der Besteuerung an², doch ist diese Erscheinung nicht nur auf Spezialregelungen beschränkt², sondern durchzieht praktisch das gesamte Steuerrecht. Es sei hier nur an die wohl für jeden Steuerpflichtigen wichtigen Bestimmungen über die Sonderausgaben erinnert.³

Die Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts macht die Grundvoraussetzung gleichmäßiger und gerechter Besteuerung, nämlich die Gesetzmäßigkeit der Steuer (hier insbesondere Sachverhaltsermittlung und Gesetzesanwendung durch die Verwaltung auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen selbst in schwierigen Fällen ohne Einleitung eines Rechtsbehelfsverfahrens), in weiten Bereichen zu einem Privileg für Kenner und solche Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit zu qualifizierter Beratung offensteht.⁴ Denn nur diese Steuerpflichtigen sind überhaupt in der Lage, sich über die gesetzlichen Bestimmungen zu informieren und ihre Anwendung (soweit vorteilhaft) durchzusetzen.⁵ Darüber hinaus beeinträchtigt die

¹ F. Neumark, a.a.O., S. 389.

² Ebenda, S. 353.

³ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. zu § 10 EStG (ca. 200 S.).

⁴ Vgl. auch P. Noll, Gesetzgebungslehre, Reinbek 1973, S. 167, wo es heißt: "In Wirklichkeit profitiert von solchen Systemen nur der Geschickte und Versierte, also letztlich der Mächtige, während der Durchschnittsbürger die ihm theoretisch gebotenen Vorteile nicht wahrzunehmen und Nachteile nicht zu vermeiden weiß. Insofern würden sogar grobe, ja brutale Vereinfachungen der Gesetzgebung einen Gewinn an Gerechtigkeit abwerfen."

⁵ Daß sich der Steuerpflichtige auf eine für ihn vorteilhafte Gesetzesanwendung durch die Verwaltung nicht unbedingt verlassen sollte, wurde jüngst durch einen nicht veröffentlichten Erlaß des FinMin NW v. 29.7.76 bestätigt (inzwischen wieder zurückgezogen), der die Rechtsbehelfsstellen (Fortsetzung der Anm. 5 siehe nächste Seite)

Kompliziertheit die Durchsetzbarkeit der Steuergesetze, wobei eben nicht übersehen werden darf, "daß auch das gerechteste Steuergesetz zu Ungerechtigkeiten führt, wenn die Steuerverwaltung es nicht lückenlos durchsetzen kann."¹

Da in den Transparenzgrundsatz auch die Forderung nach Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit der auf wirtschaftliche Aktivität folgenden Steuerlasten einzubeziehen ist, ergibt sich die besondere Wichtigkeit dieses Besteuerungsgrundsatzes auch aus der Bedeutung der Rechtssicherheit in einem Rechtsstaat.² Ferner sollte auch nicht übersehen werden, daß die Kompliziertheit des Steuerrechts neben einer hohen Steuerbelastung psychologischer Anreiz und vielfach technische Voraussetzung für ein Verhalten ist, das den Spielraum zur Steuereinsparung bis zum letzten ausnutzen will. "Bereits ist die Gesetzgebung selbst - im Rahmen der Diskussion über die Wirtschaftskriminalität - sogar als kriminogener Faktor erkannt worden: der Paragraphendschubel begünstigt Raubtiere des Wirtschaftslebens, die Lücken in Regelungen und ungenügende Kontrollen bewußt zu parasitären Verhaltensweisen ausnützen."³

Die von Timm geäußerte Frage, "ob dem Grundsatz der Steuereinsparung, zumal in rechtsstaatlichen Ordnungen, nicht doch eine größere Bedeutung zukommt, als es zunächst den Anschein hat,"⁴ kann daher nur bejaht werden. Spitaler vertritt darüber hinaus die These, "die Rechtssicherheit sollte

⁵ (Fortsetzung von S. 198)
der FA zu 'ökonomischem' Arbeiten anhalten sollte und in dem Satz gipfelte: "Der Rechtsweg zu den Finanzgerichten ist hinreichende rechtsstaatliche Garantie." Zitiert nach "Kölner Steuerinformation", 3/77, S. 2259; vgl. auch A. Burhoff, Anweisung des FM NW an die Rechtsbehelfsstellen der FA zu gesetzwidrigen Entscheidungen?, "Kölner Steuerinformation", 4/77, S. 2315.

¹ Oberfinanzpräsident v. Zetzschwitz auf einer Pressekonferenz im Jahre 1973; zit. nach "DStG", März 1973, S. 48.

² Vgl. hierzu die Ausführungen in: Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Heft 20 der Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1971, S. 45; ferner G. Rose, Verunsicherte Steuerpraxis, StbJb 1975/76, S. 41ff.

³ P. Noll, a.a.O., S. 167. Vgl. auch Menck, a.a.O., S. 1859; ferner: Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, a.a.O., S. 1.

⁴ H. Timm, a.a.O., S. 551.

sollte sogar für den Staat ein so hohes Rechtsgut sein, daß es sich auch von seinem Standpunkt aus sehr wohl vertreten ließe, die eine oder andere steuerliche Unebenheit ihr zuliebe in Kauf zu nehmen."¹ Inwieweit diese Richtung bei einer Steuerreform tatsächlich einzuschlagen ist, mag hier dahingestellt bleiben; doch ist festzuhalten, daß der Verzicht auf formale Gerechtigkeit zugunsten von Transparenz und Praktikabilität der Besteuerung durchaus ein Mehr an materieller Gerechtigkeit herbeizuführen vermag. Daß der Steuergesetzgeber die Bedeutung der Grundsätze der Transparenz, Praktikabilität und Stetigkeit in erschreckendem Ausmaß unterschätzt und vernachlässigt, wird vielfach beklagt: "Das deutsche Steuerrechtssystem ist unter anderem geprägt von einem Streben nach Perfektionismus, der es zum weitaus kompliziertesten und in der Anwendung kostspieligsten der Welt gemacht hat. Perfektionismus rangierte bisher regelmäßig vor jeder Nutzenüberlegung. ... Das Außensteuerrecht der BRD hat bezüglich großartiger, juristischer Filigranarbeit einen einsamen Weltrekord erzielt, dessen Ruhm zufolge Unpraktikabilität und fragwürdiger fiskalischer Rentabilität zweifelhaft ist."² Daß auch die jüngste Steuerreform in der Bundesrepublik insoweit leider zu keiner Änderung geführt hat, ist inzwischen allgemein bekannt; so betont auch Schick: "Im übrigen ist das Steuerrecht so kompliziert geblieben, wie es war, an manchen Stellen ist es sogar noch komplizierter geworden (das Außensteuerrecht streift unter diesem Aspekt die Grenze der Rechtswidrigkeit). Der Bürger wird, auch schon in relativ einfachen Fällen weiterhin auf Beratung angewiesen sein."³

¹ A. Spitaler, Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, a.a.O., S. 32; vgl. E. Birgelen, a.a.O., S. 58.

² Hartmann, Der gewöhnliche Aufenthalt im Steuerrecht, "DB", 1974, S. 2427.

³ W. Schick, Die steuerrechtliche Landschaft am 1.1.1975. "WiSt", 1975, S. 19.

2.3 Minimierung steuerlicher Eingriffe in die Privatsphäre und in die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit

Dieser Besteuerungsgrundsatz gebietet, "das Eindringen der Finanzverwaltung in die privat-individuellen Verhältnisse der Pflichtigen sowie die steuerlich bedingte Einschränkung der wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit der Individuen so gering zu halten, wie das die Beachtung der als übergeordnet anzusehenden fiskalisch-budgetären und Gerechtigkeitsgrundsätze, sowie der Stabilisierungs- und wachstumspolitischen Prinzipien erlaubt."¹ Der subsidiäre Charakter des Freiheitlichkeitsprinzips ergibt sich zum einen aus der Notwendigkeit der Ermittlung der individuellen wirtschaftlichen Situation zum Zweck der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit²; Darüber hinaus wird die Offenlegung der persönlichen Verhältnisse im Besteuerungsverfahren durch eine strikte Einhaltung des Steuergeheimnisses für den Pflichtigen erträglicher; zum andern erfordern größere Mißbrauchsmöglichkeiten entsprechend verstärkte Kontrollen.³

Führt die Verletzung des Transparenzgrundsatzes zur Erschwerung oder Behinderung der Vorausberechnung zukünftiger Steuerbelastungen, so wird dadurch natürlich auch die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen eingeschränkt.

Timm bezweifelt nun, daß eben diesem Teil des Freiheitlichkeitsgrundsatzes vorbehaltlos zugestimmt werden kann. "Wieso beschränken Einzelverbrauchsabgaben wie auch Steuervorschriften für die Bewertung und für die Abschreibungen die 'Dispositionsfreiheit' von Haushalten bzw. Unternehmen?"⁴ Zwar sind betriebswirtschaftlich ungerechtfertigte Beschränkungen der Abschreibungen auch aus Gründen der Steuergerichtigkeit abzulehnen⁵, darüber hinaus jedoch kann ein Eingriff in die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit darin gesehen

¹ F. Neumark, a.a.O., S. 256.

² Vgl. ebenda und S. 258.

³ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 254; diese Auffassung wird auch durch den BVerfG-Beschl. v. 7.7.67, "BB", 1967, S. 374 bestätigt.

⁴ H. Timm, a.a.O., S. 548. ⁵ Ebenda.

werden, daß durch Abschreibungsbeschränkungen die Zahl der möglichen Investitionsalternativen von vornherein verringert werden kann.

2.4 Wohlfeilheit der Besteuerung

Zur Gruppe der steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätze der Besteuerung zählt Neumark auch das Wohlfeilheitsprinzip, demgemäß "die Zusammensetzung eines Steuersystems und die technische Ausgestaltung seiner Elemente so vorzunehmen (sind), daß die mit der Veranlagung, Erhebung und Kontrolle verbundenen Aufwendungen, sei es der Finanzbehörden, sei es der Pflichtigen insgesamt, nicht das Mindestmaß überschreiten, das sich bei gebührender Beachtung der übergeordneten wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Ziele der Besteuerung als erforderlich erweist."¹ Auch die damit ausgesprochene Forderung nach Minimierung der mit der Besteuerung verbundenen sozialen Kosten ist, wie aus der Definition hervorgeht, von untergeordneter Bedeutung, wodurch die Lösung etwaiger Zielkonflikte zumindest theoretisch erleichtert wird.²

Bezogen auf den bekannten Zweckgegensatz zwischen dem Wohlfeilheitsprinzip und den Grundsätzen der Besteuerungsgeerechtigkeit ist Neumark daher zuzustimmen, "daß fiskalische Gerechtigkeit ihren Preis hat, unter anderem in Gestalt höherer Steuerveranlagungs- und -erhebungskosten."³ Diese sind dann eben im Interesse der Verhältnismäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinzunehmen.

Wird aber in einem Besteuerungssystem eine gerechte Verteilung der Steuerlasten unter Vernachlässigung von Transparenz, Praktikabilität und Stetigkeit zu erreichen versucht, so daß durch die Rückwirkung der Kompliziertheit des

¹ F. Neumark, a.a.O., S. 372.

² Ebenda, S. 389.

³ Ebenda, S. 387.

Steuerrechts auf die Besteuerungsgerechtigkeit diese selbst deutlich spürbare Verletzung erfährt, wäre durch eine stärkere Betonung der Grundsätze der Transparenz, Praktikabilität und Stetigkeit sowohl dem Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitspostulat als auch dem Wohlfeilheitsprinzip gedient. Unter bestimmten Bedingungen ist also auch ein Fall von Zielharmonie denkbar.

Nicht zuletzt auch wegen der sich in der letzten Zeit in der Bundesrepublik abzeichnenden Grenzen der Ausdehnung staatlicher Leistungen kann eine stärkere Beachtung des Grundsatzes der Wohlfeilheit notwendig werden.¹ Auch daß von Adam Smith's berühmten vier Steuerregeln nicht weniger als drei in die Gruppe der steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätze fallen², zeigt, daß die Bedeutung dieser Gruppe von Besteuerungsgrundsätzen nicht unterschätzt werden sollte.

3. Zur Vereinbarkeit der Gestaltungsmöglichkeiten mit den Besteuerungsgrundsätzen

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß eine allgemeine Beurteilung der Gestaltungsfreiheit zu keinem überzeugenden Ergebnis führen kann; vielmehr muß wegen der Beschränkung der einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten auf bestimmte Gruppen und ihrer Anknüpfung an bestimmte Voraussetzungen eine Untersuchung jeweils unter Berücksichtigung der im Einzelfall steuerlich relevanten Umstände erfolgen. Auf eine solche Einzelprüfung trifft zwar Neumarks Bemerkung zu, daß es oft sehr viel schwerer ist, konkret-positiv zu fixieren, was steuerliche Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit bedeuten, als negativ zu sagen, welche steuerrechtlichen Bestimmungen Ungerechtigkeiten implizieren³, doch bleiben auch hier das Problem von Zielkonflikten sowie die Suche nach realistischen Verbesserungsmöglichkeiten.

¹ Vgl. in diesem Zusammenhang auch H. Haller, Finanzpolitik, a.a.O., S. 137.

² Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 334.

³ Ebenda, S. 74.

Zunächst ist jedoch kurz auf die Ziele, die mit den verschiedenen Steuergestaltungsmaßnahmen verfolgt werden, einzugehen, da diese Zielsetzungen durchaus unterschiedlich zu bewerten sind.

3.1. Ziele der Steuergestaltung

3.1.1. Averaging

Die bei schwankendem Periodeneinkommen auftretenden Progressionsnachteile belasten einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen in unterschiedlichem Ausmaß. Weitaus am härtesten betroffen sind kleine und mittlere Unternehmer und Selbständige. Wenig berührt wird die relativ geringe Zahl der Steuerpflichtigen, die in der glücklichen Lage sind, ein so hohes Einkommen versteuern zu müssen, daß auch bei zeitweiligen Rückgängen der Spitzensatz der Einkommensteuerprogression nicht verlassen wird; bei dieser Gruppe tritt jedoch die Bedeutung des Zinseffektes besonders hervor, der stets eine Hinauszögerung der Besteuerung zweckmäßig erscheinen läßt. Vergleichsweise weniger betroffen von Progressionsmehrbelastungen durch starke Einkommensschwankungen sind auch die Arbeitnehmer, denen starke Einkommensrückgänge nur in Ausnahmefällen, etwa durch Abbau von Überstunden und über-tariflichen Zulagen oder durch Arbeitslosigkeit, zugemutet werden. Vielmehr können diese in aller Regel ein geringes, aber mehr oder weniger stetiges Einkommenswachstum verzeichnen.¹

Von den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung her läßt es sich nun keineswegs begründen, daß ein Steuerpflichtiger, der etwa im ersten Jahr 100 TDM verdient, im zweiten Jahr dagegen kein Einkommen hat, spürbar stärker belastet wird, als ein Pflichtiger mit einem Einkommen von 50 TDM in jedem Jahr.

¹ Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 149f., S. 465.

Denn von einem gravierenden Unterschied in der Leistungsfähigkeit der beiden Steuerpflichtigen kann keine Rede sein. Auch ergibt sich die Notwendigkeit der Periodisierung ausschließlich aus technischen Gründen; eine der derzeitigen Form der Periodisierung¹ entsprechende 'periodengerechte' Besteuerung läßt sich trotz dieser Bezeichnung nicht mit den Grundsätzen der Besteuerungsgerechtigkeit vereinbaren.²

Dieser Auffassung widerspricht Schneider mit der folgenden Begründung: "... es kann nicht Aufgabe einer vernünftigen Einkommensbesteuerung sein, einzelne Steuerpflichtige durch eine Progressionsmilderung gegen Schwankungen ihres Einkommen abzusichern."³ Nun geht es aber in diesem Zusammenhang keineswegs darum, eine Absicherung gegen Einkommensschwankungen zu erreichen, sondern um die steuerlichen Folgen von Einkommensschwankungen, hier also um die Frage, ob, um beim obigen Beispiel zu bleiben, die unterschiedliche zeitliche Verteilung der 100 TDM über zwei aufeinanderfolgende Jahre tatsächlich eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit begründet.

Steuergestaltung mit dem Ergebnis der Glättung von Schwankungen verfügbarer Einkommen ist also grundsätzlich durchaus mit der Forderung nach Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung vereinbar, ja so lange erforderlich, wie progressionsbedingte Nachteile der periodischen

¹ So basierte etwa das preußische Einkommensteuerrecht auf der Veranlagung nach dem Dreijahresdurchschnittseinkommen; vgl. D. Pohmer, Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung. "WPg", 1957, S. 553, Fn. 39.

² Vgl. ebenda, S. 552f.

³ D. Schneider, Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform -, "WPg", 1970, S. 71.

Einkommensermittlung nicht anders ausgeschaltet werden.¹ Bedenken hiergegen rühren jedoch von der Tatsache her, daß in Einzelfällen auch Arbeitnehmer einen gewissen, wenn auch geringeren averaging-Bedarf haben können, jedoch ohne die Möglichkeit, entsprechende Einkommensverlagerungen durchzuführen. Dieser Verstoß gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip kann aber nur zu der Forderung führen, den derzeit geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in Richtung auf eine partielle Durchbrechung bei gleichzeitigem Abbau der averaging-Möglichkeiten hin zu überdenken, nicht aber zu der Konsequenz, unter Hinweis auf die in einzelnen Fällen denkbare Benachteiligung der Arbeitnehmer jede averaging-Maßnahme unter Beibehaltung der derzeitigen Periodisierung zu verwerfen.²

3.1.2 Aufschub und endgültige Ersparnis

Eine Reihe der bilanzpolitischen Maßnahmen, die sich zum Ausgleich schwankender Periodengewinne eignen, kann ebenso zum Steueraufschub oder zur endgültigen Ersparnis dienen; als naheliegendstes Beispiel kann hier die Abschreibungs-politik genannt werden. Naturgemäß ist die Feststellung, welchem dieser beiden Ziele eine einzelne Maßnahme gerade dient, häufig nicht oder nur nachträglich möglich.³

Die etwa im Rahmen der Steuerbilanzpolitik durch Unterbewertung der Aktiva und Überbewertung der Passiva gebildeten stillen Reserven erlauben zunächst in jedem Fall, unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Auflösung, die Schaffung von Vermögen aus noch nicht versteuertem Einkommen. Werden diese stillen Reserven über längere Zeit durchgehalten, handelt es sich also um einen mittel- oder langfristigen Steuerkredit oder um eine endgültige Steuerersparnis, so liegt

¹ Vgl. in diesem Zusammenhang auch J. Hackmann, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, "Finanzarchiv", N.F. 34, 1975, S. 1ff.

² Siehe auch unten, S. 261.

³ Vgl. oben, S. 72f.

darin eine gravierende steuerliche Begünstigung der Bildung von Produktivvermögen, also eine Bevorzugung der Unternehmenschaft.¹ Denn jeder Steuerkredit bedeutet Liquiditätshilfe und Zinsgewinn und ist daher zunächst grundsätzlich nicht mit der Forderung nach Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung vereinbar; von dieser Feststellung kann nur abgegangen werden, wenn das jeweilige Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrecht an Voraussetzungen anknüpft, die gewährleisten, daß der jeweilige Steuervorteil nur in solchen Fällen gewährt wird, die sich in steuerlich relevanter Hinsicht von den Verhältnissen derjenigen unterscheidet, denen die betreffende Gestaltungsmaßnahme nicht offensteht. Es ist also insbesondere bei den einzelnen Maßnahmen der Steuerbilanzpolitik zu prüfen, ob die erreichbaren steuerlichen Vorteile durch unterschiedliche Leistungsfähigkeit gerechtfertigt sind oder nicht.

3.2 Zum Problem der Vergleichbarkeit der Einkommensermittlungsmethoden

Für die Besteuerung des Einkommens wird das Gleichmäßigkeitsprinzip von Wöhe wie folgt konkretisiert:

"Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ... wird nur dann nicht verletzt, wenn
(1) alle Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieben beziehen, hinsichtlich dieser Einkünfte gleichbehandelt werden, indem
a) der in einer Periode erzielte Gewinn jedes Betriebes nach den gleichen Grundsätzen ermittelt wird, d.h. keine Unterschiede in der Bemessungsgrundlage (z.B. aufgrund unterschiedlicher Rechtsform, unterschiedlicher Betriebsgröße) bestehen;
b) der in einer Periode erzielte Gewinn auch in dieser Periode besteuert wird, d.h. keine legalen Möglichkeiten gegeben sind, diesen Gewinn und damit die aus ihm entfallenden Steuerzahlungen auf spätere Perioden zu verschieben;

¹ Ebenso der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, a.a.O., S. 460.

(2) der Gewinn aus Gewerbebetrieb als eine der in § 2 Abs. 3 EStG aufgezählten Einkommensarten in einer Weise ermittelt wird, daß Steuerpflichtige, die ihr Einkommen aus Gewerbebetrieb beziehen, bei der Erfassung und zeitlichen Zurechnung ihres Einkommens nicht günstiger und nicht ungünstiger gestellt werden als Steuerpflichtige, denen ihr Einkommen aus anderen Einkunftsarten zufließt."¹

Zwar ist der Forderung unter 1 b) in der vorliegenden Formulierung nicht zuzustimmen², da das averaging nicht als Verstoß gegen die Besteuerungsgrundsätze anzusehen ist, doch ist der Betonung der Wichtigkeit des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes wegen der Unterschiedlichkeit der Ermittlungsmethoden bei den jeweiligen Einkommensarten ebenso zuzustimmen wie dem Hinweis auf die Notwendigkeit vergleichbarer Gewinnermittlung innerhalb des Rahmens der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Vergleichbarkeit der verschiedenen Einkommensermittlungsmethoden wird von Schneider besondere Bedeutung zugewiesen; so formuliert er den "Grundsatz der Gleichbehandlung in der Ermittlung des steuerpflichtigen Betrages: 30.000 DM Gewinn, den ein Selbständiger nach § 4 (1) EStG ausweist, soll die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit verkörpern wie 30.000 DM Gehalt, das ein Angestellter bezieht. Die Forderung nach Gleichbehandlung wirft das Problem der Einkommensermittlung auf. Dabei ist die Überschubrechnung, nach der die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte (§ 22 EStG) bestimmt werden, zu vergleichen mit der Gewinnermittlung, nach der die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit festgelegt wird."³

¹ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 308.

² Vgl. auch die Bemerkungen zum Gleichmäßigkeitsgrundsatz bei G. Wöhe, Grundprobleme der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerreform, in: Reform der Unternehmerbesteuerung. Bericht von der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft, "ZfbF", 1971, S. 504.

³ D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, "ZfbF", 1971, S. 352.

Schneider will nun die Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich und der Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten herausarbeiten und versuchen, diese Differenz zu beseitigen; zunächst werden folgende Unterschiede festgestellt:¹

1. keine Erfassung von Veräußerungsgewinnen oder -verlusten bei der Überschußrechnung
2. unterschiedlicher Zeitpunkt der Einkommensentstehung (Tag des Zuflusses der Einnahmen bzw. Tag des Abgangs eines Wirtschaftsgutes, Rechnungserteilung)
3. Ungleichheit von Betriebsausgaben und Werbungskosten, Begünstigung der Gewinnermittlung durch
 - a) Aufwandsvorwegnahme (Teilwert)
 - b) Bewertungswahlrechte oder -freiheiten
 - c) Möglichkeit der Einbeziehung der Kosten der privaten Lebensführung in die Betriebsausgaben

Wegen dieser Unterschiede ist es zur Verwirklichung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Auffassung von Schneider notwendig, die Gewinnermittlung so zu gestalten, "daß sie möglichst weitgehend an die Überschußrechnung angenähert wird."²

Es sei nun kurz auf die einzelnen von Schneider genannten Unterschiede eingegangen. Veräußerungsgewinne (Punkt 1) sollten ohne Rücksicht darauf, ob sie im privaten oder im betrieblichen Bereich anfallen, steuerlich gleichbelastet werden. Die von Schneider zu Punkt 3 c) genannten beiden Beispiele³ sind Marginalien, denen zumindest in diesem Zusammenhang keine Bedeutung beigemessen werden kann: Das Problem der privaten PKW-Nutzung hat die Betriebsprüfung durchaus im Griff; darüber hinaus kann im Einzelfall

¹ D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, a.a.O., S. 374.

² D. Schneider, Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung?, Anmerkungen zum Teil "Gewinnermittlung" des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, "StuW", 1971, S. 330; vgl. auch ders., Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, a.a.O., S. 393.

³ Ebd., S. 375, Fn. 33.

vermehrt auf die Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuchs zurückgegriffen werden. Die unzulässige Absetzung von Bewirtschaftungskosten ist ein Problem der Bekämpfung der Steuerhinterziehung, der mit Einzelmaßnahmen entgegengetreten werden kann - erinnert sei an die Änderungen des § 4 Abs. 5 im EStG 1975.

Es bleibt also zu prüfen, ob die unter Punkt 2, 3 a) und 3 b) genannten Unterschiede die Abkehr von der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich in Richtung auf die Überschußrechnung rechtfertigen. Hierzu ist zunächst daran zu erinnern, daß bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung keine reine Überschußrechnung angewandt wird, sondern daß die zeitliche Verteilung des Aufwandes etwa durch die AfA eine entscheidende Annäherung an die Bilanzierung darstellt.¹ Darüber hinaus sei die Vermutung gewagt, daß eine Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, etwa sobald bei diesen beiden Einkunftsarten bestimmte Höchstgrenzen überschritten werden, in vielen Fällen zu keiner besseren Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit führen wird, sieht man einmal von der mangelnden Berücksichtigung von Vermögenswertänderungen, beispielsweise von Kursverlusten bei Wertpapieren oder von Veräußerungsgewinnen ab, daß also in der Mehrzahl der Fälle bei diesen Einkunftsarten durch die eine oder andere Einkommensermittlungsart kaum Vorteile zu erreichen sind.

Auch der Vergleich mit den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit kann kaum überzeugen. So wird bezeichnenderweise auch von Schneider die Einführung einer allgemeinen Einnahme-Ausgabe-Überschußrechnung für alle Einkunftsarten nicht angestrebt. Denn das Problem ist doch wohl die gleichmäßige Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, keineswegs aber die Durchsetzung eines äußerlich gleichen Systems der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens. Daher

¹ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 91 zu § 4 EStG sowie G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 331.

finden sich auch bei Schneider Bemerkungen wie: "für abnutzbare Anlagegüter führt das Realisationsprinzip zu unbefriedigenden Lösungen."¹

Unter Berücksichtigung dieser Überlegungen erscheint auch der unterschiedliche Zeitpunkt der Einkommensentstehung bei Überschubrechnung und Vermögensvergleich (Punkt 2) in einem anderen Licht, so daß die Forderung Schneiders, die Reinvermögenszugangstheorie auf den in Geld realisierten Reinvermögenszugang zu beschränken², nicht gebilligt werden kann. Hierzu genügt es, ohne daß auf die Diskussion der Reinvermögenszugangstheorie näher eingegangen werden muß³, anzumerken, daß das einzig neue Argument Schneiders in der Behauptung liegt, Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei nur gegeben, "wenn auch beim Gewinnermittler die Steuerpflicht erst mit dem Zufluß der Einnahmen einsetzt."⁴ H i e r a u s die Notwendigkeit der Beschränkung des Begriffes Einkommen auf den in Geld realisierten Reinvermögenszugang abzuleiten, bedeutet doch wohl ein Verkennen der Zusammenhänge. Denn bei Arbeitnehmern und bei anderen Überschubrechnern ist der Reinvermögenszugang in aller Regel in Geld realisiert und identisch mit dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten; von daher läßt sich die Methode der Überschubrechnung aus Vereinfachungsgründen rechtfertigen, zumindest wenn Veräußerungsgewinne und gegebenenfalls auch bestimmte einzelne Vermögenswertverluste noch zusätzlich berücksichtigt würden. Lediglich bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit und Landwirtschaft kann davon ausgegangen werden, daß der Reinvermögenszugang, der als

¹ D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, a.a.O., S. 380.

² Ebenda, S. 357.

³ Vgl. ebenda, S. 356, wo Schneider selbst bemerkt, daß diese Theorie kaum mehr strittig ist.

⁴ Ebenda, S. 357; die beiden anderen Argumente Schneiders sind: (1) Verfügungsmacht nur, wenn Einnahmen vorliegen; (2) Besteuerung nicht in Geld realisierter Gewinne zwingt zu zusätzlicher Verschuldung.

Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit anzusehen ist, nicht nur als in Geld realisierter Reinvermögenszugang¹ in Erscheinung tritt, sondern ständig wesentliche positive wie negative Änderungen im Vermögensbestand hinzukommen; diese Tatsache macht dann in den genannten Bereichen zur Erfassung des Reinvermögenszugangs eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich notwendig.

Schneider müßte daher, um seine Auffassung, Einkommen sei nur der in Geld realisierte Reinvermögenszugang, zu begründen, erneut in eine grundsätzliche Diskussion des Einkommensbegriffs und damit der Reinvermögenszugangstheorie einsteigen, die heute von weiten Teilen der finanzwissenschaftlichen Literatur² im Gegensatz zum steuerrechtlichen Schrifttum³ vertreten wird.

Auch die Möglichkeit der Aufwandsvorwegnahme durch Teilwertabschreibungen (Punkt 3 a) kann nicht als grundsätzlicher Bruch der Vergleichbarkeit zwischen der Gewinnermittlung und der Überschußrechnung angesehen werden. Denn wenn nicht in Geld realisierte Vermögenszuwächse als Einkommen der Besteuerung unterliegen⁴, dann müssen zugleich auch entsprechende Vermögensminderungen Berücksichtigung finden. Schneider erläutert seine These mit dem folgenden Beispiel:

"Der Unternehmer kann bei einer Ware, die er zu 100 DM gekauft hat und vermutlich nächstes Jahr nur für 80 DM verkaufen wird, sein Einkommen heute bereits um 20 DM mindern. Der Arbeiter, der heute übertariflich, nächstes Jahr nur nach Tarif bezahlt wird, kann die Einnahmenminderung jedoch

¹ Daß gegenüber der Besteuerung von Gewinnanteilen vor ihrer Barrealisation im Einzelfall (Umsatzvergütungen im Handel, insbes. im Großhandel) erhebliche Bedenken angebracht sein können, wird von D. Pohmer, a.a.O., S. 461ff. betont.

² Vgl. etwa F. Neumark, a.a.O., S. 136f. sowie Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 339.

³ Vgl. Herrmann-Heuer, Anm. 1ff. zu § 2 EStG.

⁴ Auch wenn man die hiergegen von Pohmer geäußerten Bedenken teilt, bleibt die Notwendigkeit der Aufwandsantizipation bestehen; vgl. D. Pohmer, a.a.O., S. 552.

nicht vorwegnehmen."¹ Bei dieser Gegenüberstellung wird jedoch übersehen, daß das Einkommen eines Arbeitnehmers immer nur aus in Geld realisierten Reinvermögenszugängen besteht und daher keine Notwendigkeit besteht, das Einkommen durch Vermögensvergleich zu ermitteln; nimmt man aber einen solchen Vermögensvergleich einmal vor, zeigt sich sofort, daß die im nächsten Jahr zu erwartende Einkommensminderung den Reinvermögenszuwachs im laufenden Jahr nicht verändert. Die Ursache einer Teilwertabschreibung kann also nicht ohne weiteres einem zukünftigen Lohnrückgang gegenübergestellt werden. So gesehen kann auch der Steuerreformkommission zugestimmt werden, die darauf hinweist, daß bei Gewerbetreibenden und bei Nichtselbständigen die zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalte nicht ohne weiteres vergleichbar seien.² Es kommt hinzu, daß der Verbesserungsvorschlag Schneiders, statt des Teilwertes einen vollständigen Verlustausgleich oder Verlustrücktrag einzuführen, keineswegs überzeugen kann, wie die Erwiderung von Jacob gezeigt hat.³

Auf die Frage der grundsätzlichen Vereinbarkeit von Wahlrechten (Punkt 3 b) mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist an anderer Stelle⁴ bereits eingegangen worden. Es bleibt daher festzuhalten, daß der Forderung Schneiders, die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich sei weitgehend an die Überschußrechnung anzunähern⁵, schwere Bedenken entgegenstehen.

¹ D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, a.a.O., S. 374.

² Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 146-150, S. 464f.; vgl. auch die kritischen Bemerkungen Schneiders hierzu, D. Schneider, a.a.O., S. 387f.

³ Vgl. D. Schneider, Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehren, "WPg", 1969, S. 309ff.; ders., Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform -, "WPg", 1970, S. 68ff.; H. Jacob, Teilwertabschreibung oder Verlustausgleich?, "WPg", 1970, S. 61ff.

⁴ Vgl. oben, S. 186f.

⁵ Vgl. auch die Entgegnung von W. Schaafhausen, Ist die Überschußrechnung die einzig zweckmäßige und zulässige Gewinnermittlungsart?, "Die Steuerberatung", 1976, S. 13f., auf den entsprechenden, allerdings anders als Schneider begründeten Vorschlag von A. Braun, Ist der jährliche Vermögensvergleich zur Besteuerung von Einkommen systemgerecht?, "DStR", 1975,

3.3 Gewinnermittlungswahlrechte

Die Einnahme-Ausgabe-Überschuß-Rechnung¹ ist als Möglichkeit einer vereinfachten Gewinnermittlung zu verstehen und daher nur denjenigen Unternehmern zuzubilligen, für die die Bilanzierung mit unverhältnismäßig hohem Arbeitsaufwand verbunden wäre. Die Überschußrechnung sollte daher höchstens für Kleinbetriebe in Betracht kommen.

Daß nur für Freiberufler die Wahlmöglichkeit zwischen Überschußrechnung und Bilanzierung nicht durch Umsatz- und Betriebsvermögenshöchstgrenzen beschränkt ist, bedeutet eine ungerechtfertigte Begünstigung der zu dieser Gruppe zählenden Steuerpflichtigen. Es ist kein überzeugender Grund dafür ersichtlich, daß einem gut verdienenden Anwalt oder Arzt die Gewinnermittlung durch Bilanzierung nicht zugemutet werden kann, zu der Gewerbetreibende gemäß § 141 AO 77 schon bei einem Gesamtumsatz von mehr als 360 TDM oder einem Betriebsvermögen von mehr als 100 TDM oder einem Gewinn von mehr als 24 TDM verpflichtet sind. Auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen stellt fest: "Ausnahmslos sollten jene Befreiungen oder Ermäßigungen entfallen, die bestimmte Berufsgruppen oder Personengruppen bevorzugen."² Dasselbe sollte für Gewinnermittlungswahlrechte gelten, da durch eine geschickte Ausübung der Wahl offenkundig Steuerermäßigungen für die begünstigte Berufsgruppe zu erreichen sind. Dieses Privileg sollte entfallen, und für die Angehörigen der freien Berufe sollten daher dieselben Höchstgrenzen wie für Gewerbetreibende gelten. Zu überprüfen wäre allerdings, ob die derzeitigen Beträge, insbesondere die Gewinngrenze von 24 TDM, noch als zweckmäßig anzusehen ist.

Anhand des den nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten eingeräumten Gewinnermittlungswahlrechts³ läßt sich

¹ Vgl. oben, S. 75ff.

² Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Finanzen; Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 359.

³ Vgl. oben, S. 75.

der Unterschied zwischen Steuerbegünstigung einerseits und Gestaltungsprivileg und Gestaltungsfreiheit andererseits verdeutlichen. Insoweit durch die aus diesem Wahlrecht resultierende Verwaltungsvereinfachung und durch die aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen resultierende Steuerentlastung tatsächlich Landwirte zur Weiterführung ihres Betriebes veranlaßt werden, bei denen ansonsten die begründete Gefahr ihres Ausscheidens aus diesem Faktor bestünde, kann von einer Steuerbegünstigung gesprochen werden. Bedenkt man aber, daß dieses Wahlrecht über 90 % der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe eingeräumt wird, drängt sich der Verdacht auf, daß zumindest einem Teil dieser begünstigten Gruppe, also wohl den größeren dieser landwirtschaftlichen Betriebe, durch eine unangemessen großzügige Bestimmung der Grenzen zur Buchführungspflicht Vorteile eingeräumt werden, die anderen Steuerpflichtigen mit vergleichbarer steuerlicher Leistungsfähigkeit, seien es Arbeitnehmer oder kleine Unternehmen, bei weitem nicht zugestanden werden. Durch die Ausnutzung des Gewinnermittlungswahlrechtes in § 13a EStG kann sich somit ein Teil der nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte ungerechtfertigte Steuererleichterung verschaffen; es handelt sich also insoweit um ein Gestaltungsprivileg. Weiterhin wird auch durch dieses Beispiel die Forderung untermauert, Steuerbegünstigungen durch offene, direkte Subventionszahlungen zu ersetzen.

3.4 Gewinnermittlung durch Bilanzierung

Die Vielzahl der Möglichkeiten zur Gewinnbeeinflussung im Rahmen der Bilanzierung führt Wöhe dazu - allerdings unter Berücksichtigung der Sonderbewertungsvorschriften -, statt von der Steuerbilanz von einer "Steuerverschiebungsbilanz"¹ zu sprechen. Zur Beurteilung dieser Kritik an der Vernachlässigung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnermittlung ist es vor einer Betrachtung der einzelnen Wahlrechte notwendig, auf grundsätzliche Fragen einer bilanzsteuerrechtlichen Gewinnermittlung einzugehen.

¹ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.350.

3.4.1 Zum bilanzsteuerrechtlichen Gewinnbegriff

Für die Beurteilung der Bilanzierungswahlrechte ist es zunächst notwendig, die Besteuerungsgrundlage, den in der Steuerbilanz ausgewiesenen Gewinn, zu betrachten und nach seiner Aussagekraft als Indikator der Leistungsfähigkeit zu fragen. Dabei ist darauf abzustellen, ob, abgesehen von den technischen Schwierigkeiten der exakten Ermittlung und Kontrolle richtiger Bilanzansätze, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte und damit die Möglichkeit der Bildung stiller Reserven gerechtfertigt sein können.

3.4.1.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Die Rechtsprechung des BFH hat die in § 5 Abs. 1 EStG geschaffene Anknüpfung des Steuerrechts an die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften dadurch stark eingeschränkt, daß sie die handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechte für steuerliche Zwecke ablehnt. Der BFH begründet diese Auffassung damit, daß es dem Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entspreche, den 'vollen Gewinn' zu erfassen und es daher nicht im Belieben des Kaufmanns stehen könne, sich steuerlich ärmer zu rechnen als er ist. "Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht stünden auch schwerlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (Art. 3 GG)."¹

Die Argumentation des BFH ist in der Literatur heftig kritisiert worden, so etwa von Saage wegen des Begriffs des vollen Gewinns, den der BFH selbst nicht weiter erläutert hat: "Die Negierung der handelsrechtlichen Wahlrechte kann auch nicht damit begründet werden, daß es dem Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entspreche, "den vollen Gewinn" zu erfassen, denn nicht der Gewinn bestimmt die Bilanzierungsgrundsätze, sondern der nach dem handelsrecht-

¹ Beschluß des Großen Senats des BFH vom 3.2.1969, Gr. S. 2/68, BStBl 1969 II, S. 291 (293).

lichen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung unter Wahrung der steuerlichen Grenzpfähle der Bewertung aufgestellte 'Vermögensvergleich' ergibt den steuerpflichtigen Gewinn."¹

Zwar ist diese Kritik an der Argumentation des BFH berechtigt, doch bedeutet das nicht, wie schon in den Ausführungen von Saage angedeutet wird, daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung keine Einschränkungen erfahren dürfe.

Auch den Gleichheitsgrundsatz als Begründung der Beschränkung der handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechte lehnt Saage ab; denn der Gleichheitssatz sei, auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, nur verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß. "Davon kann aber keine Rede sein, wenn von sachlich fundierten, gesetzlich normierten Bilanzierungswahlrechten Gebrauch gemacht wird."²

Die entscheidende Frage ist dann natürlich, wann ein Bilanzierungswahlrecht als sachlich fundiert gilt; auf keinen Fall darf hierbei unbesehen und nur am Maßgeblichkeitsgrundsatz orientiert von den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit der Besteuerung abgegangen werden; gegebenenfalls haben handelsrechtliche Normen zurückzutreten.

Gegen die Beschränkung der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften werden weitere drei Punkte in's Feld geführt, die für die bilanzsteuerliche Gewinnermittlung durchaus von Bedeutung sind; insbesondere die im folgenden unter (3) genannte Forderung verlangt wegen ihrer

¹ G. Saage, Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, "DB", 1969, S. 1714.

² Ebenda; vgl. auch K. Maaßen, Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungswahlrechte?, "DB", 1970, S. 1288.

entscheidenden Wichtigkeit für Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit gebührende Beachtung, aber auch die Punkte (1) und (2) fallen in's Gewicht:

(1) Ein objektiv richtiger Gewinn kann nicht festgestellt werden. Die Gewinnermittlung beruht auf "Wertungen, die von subjektiven Wertvorstellungen nicht frei sein können. ... Denen hat der Handelsgesetzgeber gerade deshalb Raum gegeben, um eine im Einzelfall sachgerechte Gewinnermittlung zu ermöglichen."¹

(2) "Der Gewinn ist ein Saldo verschiedener und verschiedenartiger Aufwendungen und Erträge, der keineswegs in flüssigen Mitteln vorhanden zu sein braucht, also nicht eine liquide Realität darstellt, wie etwa das Gehalt eines Arbeitnehmers."²

(3) Die steuerliche Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes darf nicht dazu führen, daß die Vermögenssubstanz der Einkommensbesteuerung unterworfen wird.³

Diesen drei Gesichtspunkten wird bei der Besteuerung nicht immer voll Rechnung getragen. So vertreten auch Herrmann-Heuer die folgende Auffassung: "Während die entsprechend dem Prinzip der Vorsicht ermittelten handelsrechtlichen Wertansätze darüber Auskunft geben, was von der Unternehmung mindestens erwartet werden kann, tendiert die Steuerbilanz zu einer Prognose darüber, was im äußersten Fall erreicht werden würde, wenn alles gut geht."⁴ Eine stärkere Beachtung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der Steuerbilanz würde also einen größeren Schutz des Steuerpflichtigen bedeuten, nicht nur vor im Einzelfall denkbaren sofortigen Eingriffen in die Vermögenssubstanz, sondern gerade auch vor der Besteuerung von nur prognostizierten Vermögenszuwächsen, die sich möglicherweise später als nicht realisierbar herausstellen.

¹ U. Niemann, a.a.O., S. 54.

² Ebenda, vgl. hierzu auch D. Pohmer, a.a.O., S. 461.

³ Vgl. U. Niemann, a.a.O., S. 56.

⁴ Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 49g (4) zu § 5 EStG.

Bühler-Scherpf weisen darüber hinaus darauf hin, daß etwa für einen anlageintensiven Betrieb wegen der Schwierigkeiten und der zahlreichen Fehlerquellen bei der Bewertung der Anlagen der Gewinn im ganz anderen Sinne eine rechnerische Größe ist als etwa bei bestimmten Zweigen des Handels, die ohne größeres Lager auskommen. "Für die Besteuerung aber existiert anscheinend dieser Unterschied grundsätzlich nicht. Für sie heißt es: "Gewinn ist Gewinn."¹ Bühler-Scherpf kommen daher zu dem Ergebnis, daß zwar keine verschiedene Behandlung von ausschüttbarem und nichtausschüttbarem Gewinn zu fordern sei, jedoch ein sorgfältiger weiterer Ausbau der Abschreibungsmöglichkeiten.²

Auch wenn mit dem Wort 'sorgfältig' eine Beschränkung auf die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze gemeint ist, muß dieser Forderung dennoch entgegengehalten werden, daß zunächst mit der Zunahme von Anlagevermögen und Lagerbestand im derzeitigen Steuerrecht auch Anzahl und Gewicht der Gewinnbeeinflussungsmöglichkeiten wachsen. Daß auch davon und von Gleichmäßigkeitserwägungen abgesehen, diesem Vorschlag zumindest ohne detaillierte Begründung nicht gefolgt werden kann, ergibt sich auch aus der Berücksichtigung der Gefahren, die mit einer *g e n e r e l l e n* Erweiterung der Abschreibungsmöglichkeiten einhergehen. Denn bei der derzeitigen Höhe der Steuersätze wird eine spürbare Ausweitung der Abschreibungsmöglichkeiten die Unternehmen dazu verleiten, durch vermehrte Investitionstätigkeit der Steuerbelastung legal auszuweichen. Die damit verbundene übermäßige Ausweitung der Produktionskapazitäten dürfte zu einer Verschärfung der konjunkturellen Schwankungen führen, da zunächst die Boomphase verstärkt wird, danach wegen der Überkapazitäten und aus Liquiditätsgründen die Hochkonjunktur zusammenbricht.³

¹ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 187.

² Ebenda, S. 188-

³ Vgl. F. Hombert, a.a.O., S. 27. Diese Gefahr wird allerdings auch von Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 583f. gesehen.

Eine weitere negative Folge der Verbindung von hohen Steuersätzen mit - zwecks Investitionslenkung - überhöhten Abschreibungsmöglichkeiten hat sich in der letzten Zeit in der Bundesrepublik gezeigt, nämlich in der Vornahme von Investitionen allein nach Steuerausweichungsgesichtspunkten durch eigene für die 'Vermarktung' solcher Ausweichmöglichkeiten¹ gegründete Abschreibungsgesellschaften. Bereits 1964 bemerkte Mombert in diesem Zusammenhang: "Es ist anzunehmen, daß heute weitgehend die Möglichkeit verstärkter steuerlicher Abschreibungen und Rückstellungen erst für viele Investitionen eine Rentabilität gewährleistet ...; daß oft auch Investitionen vorgenommen werden, deren Rentabilität selbst unter dem steuerlichen Abzugsgesichtspunkt fragwürdig ist, ist eine der traumatischen Erscheinungen, die dem Willen zur Steuer-
vermeidung inhärent sind ..."² Hinzu kommt, daß durch allgemeine Abschreibungserleichterungen in erster Linie die großen, kapitalkräftigen Unternehmen begünstigt werden³, wobei zu befürchten ist, daß wegen des Zwangs zur Auslastung der neu-
geschaffenen Kapazitäten das Marktverhalten der Großunternehmen sich zu einem Marktbeherrschungsstreben auswächst und gleichzeitig die Unternehmenskonzentration gefördert wird.⁴

Last but not least verbietet sich ein weiterer allgemeiner Ausbau der Abschreibungsmöglichkeiten auch wegen der damit verbundenen, sozial unerwünschten Verteilungswirkungen.⁵ Wenn und insoweit wirklich die steuerliche Gewinnermittlung berechnete betriebswirtschaftliche Anliegen vernachlässigt, wäre zunächst zu prüfen, ob nicht durch ein spezifisches, also direkt am jeweiligen Fall ansetzendes Mittel Abhilfe geschaffen werden kann, bevor die a l l g e m e i n e Erweiterung des Abschreibungsspielraums gefordert wird.

¹ Zwar lagen dem Bestimmungen zugrunde, die in der Regel dem Bereich der Steuerbegünstigungen zuzuordnen sind (z.B. Berlinförderung); doch würden die hier genannten Gefahren auch für allgemeine Abschreibungserleichterungen gelten.

² F. Mombert, a.a.O., S. 25. Vgl. hierzu oben, S. 90, Fußn.1.

³ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 328.

⁴ Vgl. F. Mombert, a.a.O., S. 26.

⁵ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 328.

Ebenso kann eine Anknüpfung an andere derzeitige handelsrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte nur insoweit zulässig sein, wie dies unter Berücksichtigung der erwähnten Gefahren zur Vermeidung einer über die Leistungsfähigkeit des Betriebes hinausgehenden Besteuerung notwendig ist.¹

3.4.1.2. Besteuerung von Scheingewinnen

Im Zusammenhang mit der Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und der Leistungsfähigkeit stellt sich auch die Frage nach der Gefährdung der Substanzerhaltung durch die Besteuerung sogenannter Scheingewinne. Bühler-Scherpf fordern hier, daß die Möglichkeit bestehen müsse, bei gestiegenen Wiederbeschaffungskosten eines Anlagegutes Abschreibungen über die vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus zuzulassen; es dürfe "den Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, eine steuerliche Regelung als gerecht zu betrachten, die sich dieser Überlegung verschließt."² Auch für das Umlaufvermögen fordern Bühler-Scherpf größere Bewertungsfreiheiten, zumindest aber die Anerkennung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes hinsichtlich des Lifo- und des Fifo-Verfahrens.³

Die Tatsache der Scheingewinnbesteuerung und der damit verbundenen Aushöhlung der Unternehmenssubstanz wird heute wohl nicht mehr bestritten⁴, nicht einmal von dem DGB nahestehenden Wirtschaftswissenschaftlern.⁵ Streitig ist allerdings die Frage, ob und wie der Scheingewinnproblematik

¹ Vgl. V. Kluge, Das Maßgeblichkeitsprinzip, "StuW", 1970, Sp. 706.

² Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 587.

³ Ebenda, S. 585 und S. 472.

⁴ Vgl. etwa die zusammenfassende Darstellung von K. Lechner, Scheingewinn und Jahresabschluß, "WiSt", 1976, S. 7; ferner H.v.Wallis, Geldentwertung und Steuerrecht, "DB", 1973, S. 842ff., wo auf rechtliche Probleme der Geldentwertung eingegangen wird.

⁵ Vgl. die WSI-Untersuchung zur Scheingewinnproblematik in Wirtschaftswoche, Nr. 45 vom 31.10.1975, S. 50.

im Steuerrecht Rechnung getragen werden soll. So bemerkt Schneider: "Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit setzt voraus, daß das Einkommen nach dem Grundsatz 'Erhaltung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Einkommensquelle' bestimmt wird. Die Mehrheit des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, die sich für eine strikte Besteuerung des nominellen Gewinns einsetzt, scheint dies allerdings anders zu sehen."¹

Der Wissenschaftliche Beirat lehnt eine Berücksichtigung von Preisänderungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns mit der Begründung ab, daß Marktpreisschwankungen aller Art im allgemeinen Unternehmerrisiko liegen; "sie sollten kein Anlaß für eine Umperiodisierung des Gewinns sein, die zu erheblichen unberechtigten Zinsvorteilen der Unternehmer führt."² Daß Preisschwankungen im allgemeinen Unternehmerrisiko liegen, heißt jedoch nicht, daß etwaige Zinsvorteile aus Gewinnverlagerungsmaßnahmen unberechtigt sein müssen. Unternehmerrisiko bedeutet die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit verbundene Gefahr von Verlusten. Falls Substanzverluste tatsächlich eingetreten sind, sind sie auch bei einer korrekten Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Auch das Argument des Beirats, daß *r e l a t i v e* Preisänderungen "ein Steuerungselement der Marktwirtschaft darstellen, dessen Wirksamkeit nicht durch steuerliche Maßnahmen abgeschwächt werden sollte"³, vermag eine Besteuerung von Scheingewinnen nicht zu rechtfertigen; denn es ist mehr als fraglich, ob die Verschärfung der Auswirkungen von Preisänderungen auf einzelne Unternehmen durch

¹ D. Schneider, Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, "ZfbF", 1968, S. 8.

² Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 335. Vgl. auch die Gegenäußerung von T. Schildbach, Zur Verwendbarkeit der Substanzerhaltungskonzeption in Handels- und Steuerbilanz, "BB", 1974, S. 51.

³ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 335.

Scheingewinnbesteuerung positiv im Hinblick auf den Steuerungsmechanismus des Marktes zu beurteilen ist¹, und es kann nicht gefordert werden, daß dahinter der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung zurückzustehen habe.

Andererseits wären jedoch die Auswirkungen der bei nur relativen Preisänderungen notwendig auftretenden Preissenkungen auf Unternehmensgewinn und Substanz der Überlegung wert. So kann man nicht umhin, im Falle von Preissenkungen etwa bei Anlagegütern wegen der - orientiert am Wiederbeschaffungspreis - zu hoch verrechneten Abschreibungen von Scheinverlusten zu sprechen. Wenn überhaupt, müßte nicht auch konsequenterweise die Abschreibung dann am Wiederbeschaffungspreis ausgerichtet werden? Hinzu kommt das für das Anlagevermögen wohl kaum lösbare Problem der exakten Ermittlung der Wiederbeschaffungspreise, da aufgrund des ständigen technischen Fortschritts schon nach wenigen Jahren vergleichbare Anlagegüter nur mit erheblichen Veränderungen am Markt sein werden. Die hier vorgeschlagenen Indexverfahren² können naturgemäß den Besonderheiten des Einzelfalls nicht gerecht werden; würden derart ermittelte Scheingewinne bei der Besteuerung berücksichtigt, wäre keineswegs gesichert, daß bei den einzelnen Unternehmen die tatsächlichen Scheingewinne eliminiert oder keine überhöhten Scheingewinne verrechnet sind.

Wenn daher einer exakten Berücksichtigung relativer Preisschwankungen in diesem (wie auch in anderen) Teilbereichen der Einkommensermittlung erhebliche Schwierigkeiten entgegenstehen, sollte dennoch nicht übersehen werden, daß "der Gedanke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (es)

¹ So führt Schildbach an, daß der scheingewinnbereinigte, auf Wiederbeschaffungspreisen fußende Überschuß sich anders als der anschaffungsorientierte als Lenkungsinstrument der Marktwirtschaft eigne, da er keine Investoren in Tätigkeitsbereiche locke, die nur Scheingewinne, nicht aber Realgewinne erwirtschaften; vgl. T. Schildbach, a.a.O., S. 52.

² Vgl. hierzu die Ausführungen von W. Klein, Möglichkeiten der Eliminierung von Scheingewinnen im Anlagevermögen - vornehmlich bei anlageintensiven Unternehmen - und ihre Grenzen, "DB", 1973, S. 193ff., E. Pougin, Praktikable Methoden zur Ermittlung inflationsbedingter Scheingewinne, "DB", 1975, S. 2149ff. sowie die dort genannten Quellen.

ansich erfordern (würde), das Realeinkommen der Besteuerung zugrunde zu legen."¹ Zwar müssen im Fall relativer Preisschwankungen gewisse Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz hingenommen werden, auf eine güterwirtschaftlich orientierte Substanzerhaltung also verzichtet werden. Weiter zu prüfen ist jedoch, insbesondere da die laufende Geldentwertung das dringlichere Problem darstellt, ob nicht hier durch geeignete Maßnahmen, zumindest in Teilbereichen, dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz vermehrt genüge getan werden sollte, also im Steuerrecht eine Annäherung an das Konzept der realen Kapitalerhaltung zu vollziehen wäre.

Hinsichtlich der vom Beirat angeführten Tatsache, daß sich Änderungen des Preisgefüges und Änderungen des Preisniveaus für die Praxis nicht streng trennen lassen², ist zunächst festzustellen, daß Änderungen sowohl des Preisgefüges als auch des Preisniveaus die Gefahr der Besteuerung der Unternehmenssubstanz mit sich bringen³; auch sei auf die Möglichkeit einer pauschalen Regelung, die also nicht zwischen Preisgefüge- und Preisniveauänderungen trennt, hingewiesen, wie sie sich etwa bei der Preissteigerungsrücklage findet, die erst bei Preissteigerungen von mehr als 10 % zulässig ist.⁴

Zweifellos ist zwar eine durchgehende Berücksichtigung auch der laufenden Geldentwertung im Rahmen der Einkommensbesteuerung nicht erreichbar; hier liegt der schwerwiegendste Grund für eine Ablehnung der Berücksichtigung der Scheingewinnproblematik bei der Besteuerung; doch sollte das nicht dazu führen, die Beseitigung zumindest der größten Unzulänglichkeiten von vornherein zu

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 335.

² Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 335; anderer Ansicht: T. Schildbach, a.a.O., S. 50f.

³ Vgl. D. Schneider, Gewinnbesteuerung und Unternehmenserhaltung, "ZfbF", 1971, S. 570.

⁴ Vgl. oben, S. 99.

verweigern.¹ Inwieweit partielle Korrekturen weitere Ungerechtigkeiten mit sich bringen², wäre bei jeder einzelnen Maßnahme nachzuweisen und dann gegenüber der erreichbaren Verbesserung abzuwägen.

Auch Wöhe begründet seine Ablehnung einer Berücksichtigung des Scheingewinnproblems bei der Besteuerung mit dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz: "Zwar ist der Staat daran interessiert, daß die Einkommensquellen, die seine Steuerquellen sind, nicht versiegen. Das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht aber über diesem Ziel, d.h. wenn andere Einkunftsarten (z.B. Löhne, Gehälter, Zinsen) in ihrer nominalen Höhe als Bemessungsgrundlage dienen, so müssen auch die nach dem Nominalprinzip ermittelten Steuerbilanzgewinne ohne Rücksicht auf die Substanzerhaltung herangezogen werden."³ Denn dem Substanzverlust durch Scheingewinnbesteuerung für Unternehmen steht der Eingriff in die Vermögenssubstanz gegenüber, den die Bezieher von Zinseinkommen durch das Zusammenwirken von Inflation und Besteuerung in der letzten Zeit vielfach hinnehmen mußten; ähnlich verhält es sich bei der Besteuerung von Lohneinkommen, da das verfügbare reale Einkommen dann sinkt, wenn die Lohnerrhöhungen nicht ausreichen, neben der Geldentwertung auch noch die aus der Anbindung der Progression an das Nominaleinkommen resultierende Steuererhöhrbelastung zu kompensieren.

¹ M.E. wäre daher die regelmäßige Anpassung von Freibeträgen und Tarif an die Geldentwertung, die Einführung einer Substanzerhaltungsrücklage sowie die Entlastung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (etwa zunächst durch deutlich erhöhte Freibeträge) einer gründlichen Prüfung wert; vgl. hierzu auch den Vorschlag von W. Steden, Zur Dynamisierung von Steuertarifen, "FA", N.F. 34, 1975, S. 266ff.; D. Brümmerhoff, Nominal- oder Realprinzip in der Einkommensbesteuerung, "FA", N.F. 32, 1973, S. 35ff.; K. Lechner, a.a.O., S. 10; ferner L. Müller, Inflation und Steuern, StKR 1975, S. 388ff.

² Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 335.

³ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 314f.

Die von Bühler-Scherpf geforderte Orientierung der Anlagenabschreibung an den gestiegenen Wiederbeschaffungskosten etwa wäre daher als ein Verstoß gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz anzusehen. Auch die Rechtfertigung der Bildung stiller Reserven im Unternehmensvermögen verliert von daher ihre Überzeugungskraft, abgesehen von der grundsätzlichen Schwäche einer Argumentation, die das Festhalten an einmal erkannten Unzulänglichkeiten mit Ungerechtigkeiten in einem anderen Bereich begründen will.

Dennoch ist mitunter die Milderung der Inflationsfolgen für die Unternehmen gefordert worden, etwa durch die Einführung einer Substanzerhaltungsrücklage.¹ Bestritten wird auch, daß die Unternehmen durch inflationsbedingte Schuldnergewinne ihre Substanzverluste ausgleichen könnten.² Eine Substanzerhaltungsrücklage wäre jedoch vom Gleichmäßigkeitsgrundsatz her nur zu billigen, wenn der Nachweis gelänge, daß der Unternehmenssektor in der Vergangenheit tatsächlich etwa wegen der teilweise beträchtlich über der Steigerung der Lebenshaltungskosten liegenden Verteuerung der von ihnen nachgefragten Güter und wegen der durch Gewerbe- und Vermögensteuer stärkeren Belastung des Ertrages (relativ) weitaus höhere, aus der Orientierung der Besteuerung am Nominalwertprinzip resultierende Verluste hinnehmen mußte als Eingriffe in das reale verfügbare Arbeitnehmereinkommen durch die 'kalte' Progression zu verzeichnen waren.³

Den Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, einen Teil der durch die Scheingewinnbesteuerung hervorgerufenen Substanzverluste zu vermeiden, läßt sich daher, solange die hier angeschnittenen Fragen nicht geklärt sind, keinesfalls vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit her rechtfertigen; Entlastungen für den Unternehmenssektor allein, also ohne

¹ Vgl. L. Müller, a.a.O., S. 389.

² Vgl. ebenda, S. 390.

³ Einer solchen Auffassung widerspricht J. Mitschke, Bilanzierungsprobleme bei Geldentwertung, "WiSt", 1975, S. 530.

gleichzeitige Maßnahmen zugunsten der Bezieher anderer Einkunftsarten, sind jedoch aus dem gesamtwirtschaftlichen Interesse am Erhalt und am Wachstum des Produktionspotentials zu fordern. Für eine einseitige Entlastung der Unternehmen spricht nicht zuletzt auch die Tatsache der unterschiedlichen Belastung durch Scheingewinnbesteuerung im Unternehmenssektor, etwa von anlageintensiven im Vergleich zu lohnintensiven Unternehmen.¹ Die für Teile des Vorratsvermögens zulässige Preissteigerungsrücklage ist ihrer Konzeption nach (nur für Preissteigerung über einen bestimmten Prozentsatz hinaus; Zwang zur Auflösung nach einer bestimmten Zahl von Jahren) ein durchaus richtungsweisendes Beispiel; wenn auch ihre konkrete Ausgestaltung (10 % bzw. 6 Jahre) einer Prüfung auf Angemessenheit bedarf. Die Schaffung einer ähnlichen Konstruktion, insbesondere für das Anlagevermögen, wäre wegen ihrer Offensichtlichkeit und Nachprüfbarkeit wünschenswerter als die Rechtfertigung und Duldung stiller Reserven als teilweisen Ausgleich für die Scheingewinnbesteuerung. Daß jedoch grundsätzlich eine Beseitigung der größten Unzulänglichkeiten, die aus dem Zusammenwirken von Inflation und Besteuerung resultieren, für alle Einkommensbezieher vorzuziehen ist, wurde bereits betont.²

Solange jedoch keine direkten Maßnahmen zur Verfügung stehen, um eine Besteuerung der Unternehmenssubstanz zu verhindern, ist die Berechtigung der Minderheitenmeinung des Wissenschaftlichen Beirats nicht von der Hand zu weisen, nämlich "daß zur Sicherung der Substanzerhaltung der Unternehmen die Bildung von stillen Reserven oder von offenen Rücklagen zum Ausgleich von Preisbewegungen zugelassen werden sollte, allerdings nur im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung."³

¹ Vgl. W. Klein, a.a.O., S. 193.

² Vgl. oben, S. 225.

³ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 336, Fn. 1; vgl. auch die Ausführungen zur Zielbezogenheit von Gewinnbegriffen bei A. Marattek, Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, "StuW", 1971, S. 343f.

Die Unausweichlichkeit dieser Aussage, die - das sei nochmals betont - nur in der derzeitigen Besteuerungssituation Bestand haben kann, nicht aber eine grundsätzliche Rechtfertigung von stillen Reserven bedeutet, ergibt sich nur aus der gesamtwirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmenssektors, also - außerhalb von Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitserwägungen - aus der Gefahr der Beeinträchtigung der Investitionstätigkeit und damit von Beschäftigung und Wachstum durch die Scheingewinnbesteuerung; denn die Unternehmung ist nicht nur eine Veranstaltung zur Erzielung von Gewinnen, sondern auch zur Schaffung von Einkommen bzw. Einnahmen für Arbeitnehmer, Gläubiger, Lieferanten und den Staat.¹ Die aus der Scheingewinnbesteuerung resultierende Verstärkung der Preisauftriebstendenzen kommt hier noch hinzu.²

Die Ausführungen zum bilanzsteuerlichen Gewinnbegriff haben gezeigt, daß allgemeine Überlegungen zur Berechtigung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten zwar zur Kennzeichnung der Grundprobleme der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich notwendig sind, jedoch Forderungen nach allgemeiner Ausweitung oder Einschränkung der steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte nicht überzeugend rechtfertigen können. Festgehalten werden kann aber, daß eine steuerliche Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze und die dadurch ermöglichte Bildung stiller Reserven im gewissen Umfang unumgänglich ist, einmal, solange die Aushöhlung der Unternehmenssubstanz durch Scheingewinnbesteuerung nicht wenigstens teilweise durch direkte Maßnahmen eingeschränkt wird, zum andern aber auch wegen der Schutzfunktion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, also um den Steuerpflichtigen vor dem Ausweis eines überhöhten Gewinns in der Steuerbilanz zu bewahren, überhöht im Sinne

¹ Vgl. D. Börner, Bilanzpolitik und Unternehmenserhaltung bei geltendem Steuerrecht, in: Die Unternehmung in ihrer gesellschaftlichen Umwelt, hrsggb. v. P. Mertens, Wiesbaden 1975, S. 229.

² Vgl. K. Lechner, a.a.O., S. 9f. sowie T. Schildbach, a.a.O., S. 51.

eines nur prognostizierten Erfolges ohne die angemessene Berücksichtigung des mit ihm verbundenen Risikos, deren Notwendigkeit auch nicht mit dem Hinweis auf eine gegebenenfalls nachträglich zu erfolgende Korrektur eines zu optimistischen Gewinnausweises abgetan werden kann. Daß der Schutzfunktion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes erhebliche Bedeutung zugemessen werden muß, wird nicht zuletzt auch durch das Verhalten der Finanzverwaltung notwendig, die, wie Maretttek bestätigt, insbesondere bei Betriebsprüfungen vielfach in erster Linie das Ziel der kurzfristigen Einnahmemaximierung für den Fiskus verfolgt.¹

Ob jedoch mit dem derzeitigen Ausmaß dieser Anknüpfung an die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit genüge getan oder dagegen verstoßen wird und ob ein solcher Verstoß aus anderen Erwägungen, etwa dem Postulat der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung², hingenommen werden sollte, ist nunmehr im Einzelfall zu prüfen.

3.4.2. Aktivseite der Steuerbilanz

(1) Der nur für bilanzierende Steuerpflichtige bestehende Vorteil, durch Willkürung von Vermögensgegenständen zum betrieblichen Bereich eventuell auftretende Wertverluste mit dem laufenden Einkommen zu verrechnen³, wird zwar zunächst dadurch gemindert, daß bei einer Veräußerung anfallende Gewinne der Besteuerung unterliegen, doch kommen dabei unter Umständen die Begünstigungen der Auflösung von stillen Reserven zum Zuge.⁴ Für die Beurteilung des gewillkürten Betriebsvermögens wäre daher zunächst die steuerliche Behandlung von betrieblichen Veräußerungsgewinnen von Bedeutung;

¹ A. Maretttek, a.a.O., S. 345; vgl. G. Rose, Verunsicherte Steuerpraxis, a.a.O.

² Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 317 u. S. 321ff.

³ Vgl. oben, S. 81ff.

⁴ Vgl. oben, insbesondere S. 104ff. und S. 116ff.

entscheidend ist hier jedoch die abweichende Behandlung realisierter Wertsteigerungen im privaten Bereich. Eine Gleichbehandlung der privaten und betrieblichen Veräußerungsgewinne ließe das Problem des gewillkürten Betriebsvermögens verschwinden. Die Schwierigkeiten der Erfassung sämtlicher privater Veräußerungsgewinne¹ liegen auf der Hand, doch sollten zumindest Gewinne aus Verkäufen von Grundstücken, Wertpapieren und wesentlichen Beteiligungen zur Einkommensteuer herangezogen werden, also die 'Spekulationsfristen' des § 23 EStG überprüft werden², ebenso die 25 %-Grenze für die wesentliche Beteiligung (§ 17 EStG).

(2) Der Zwang, Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen, und die damit verbundene Aktivierungspflicht der Fertigungsgemeinkosten werden vom BFH zum einen damit begründet, daß die betriebswirtschaftliche Literatur die Zulässigkeit der Einbeziehung von Gemeinkosten in die Herstellungskosten fordere;³ an anderer Stelle führt der BFH weiter an, daß der Vorgang der Leistungserstellung erfolgsneutral sein solle.⁴ Albach⁵ und mit ihm Bühler-Scherpf⁶ kritisieren, daß die Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie damit unberücksichtigt bleibt. Die fixen⁷ Kosten werden hier als Kosten der

¹ Vgl. auch unten, Abschn. 3.5.

² Vgl. hierzu Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 30ff., S. 69ff. und Tz. 96ff., S. 83ff.

³ Vgl. BFH-Gutachten vom 26.1.1960, BStBl 1960 III, S. 191.

⁴ BFH-Urteil vom 15.2.1966, BStBl 1966 III, S. 468 (470).

⁵ H. Albach, Neue Entwicklungstendenzen in der Teilwertlehre, StbJb 1965/66, S. 311; vgl. auch K. van der Velde, Herstellungskosten in neuester Sicht, "DB", 1969, S.1213ff.

⁶ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 503f.

⁷ Auf die Unterscheidung zwischen Fix- und Gemeinkosten sowie auf die getrennte Diskussion der Frage ihrer Aktivierungsfähigkeit oder -pflicht kann hier verzichtet werden.

der Betriebsbereitschaft, aber nicht als Kosten für die Herstellung einzelner Erzeugnisse angesehen.¹ Ihre Aufteilung auf die in einer Periode gefertigten Produkte sei eine willkürliche Zurechnung, die darüber hinaus gegen das Realisationsprinzip verstoße. Diese Bedenken können auch gegen das BFH-Argument, die Leistungserstellung solle ein erfolgsneutraler Vorgang sein, ins Feld geführt werden; denn es wird ja gerade bezweifelt, daß die beschäftigungsunabhängigen Kosten als von der laufenden Produktion verursacht angesehen werden können.

Diese Auffassung ist jedoch in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht ohne Widerspruch geblieben. Dabei wird die Frage nach der Kostenverursachung als irrelevant verworfen und von der Zweck-Mittel-Beziehung zwischen Kosten und hergestellten Erzeugnissen ausgegangen; vom Zweck des Jahresabschlusses her wird dann die Notwendigkeit der Aktivierung auch der Fixkosten gefordert.²

Albach zeigt nun an einigen Beispielsrechnungen, daß beim Übergang zur Aktivierung nur der Teilkosten nach höchstens zwei Jahren der steuerpflichtige Gewinn nicht nennenswert von dem bei Vollkostenaktivierung abweicht³, sofern die Bestände keinen Schwankungen unterliegen. "Je stärker aber die Schwankungen in den Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten sind, umso stärker werden die ausgewiesenen Gewinne bei Vollkostenaktivierung und bei Teilkostenaktivierung voneinander abweichen. Die Aktivierung von Teilkosten ermöglicht einen besseren Einblick in die Ertragslage des Unternehmens

¹ Derselbe Grundsatz müßte dann auch für die Berechnung der Höhe von Rückstellungen für drohende Verluste gelten; vgl. R. Curtius-Hartung, a.a.O., S. 360f.

² Einen Überblick über die Kontroverse zwischen den Vertretern der Kausalitätstheorie einerseits und der Finalitätstheorie andererseits gibt vom finalitätstheoretischen Standpunkt aus F. Fülling, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976, S. 102-133. Auch D. v.d. Heyden - W. Körner, a.a.O., S. 84, sprechen sich für eine Einbeziehung der Gemeinkosten aus.

³ H. Albach, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, "DB", 1966, S. 382; vgl. auch A. Marettek, a.a.O., S. 53ff.

während des Konjunkturverlaufs." ¹ Da nun die Möglichkeit, beliebig zwischen Teil- und Vollkostenaktivierung zu wechseln, nicht eingeräumt werden kann und wird, erscheint das Wahlrecht, zur Teilkostenaktivierung überzugehen, auch vom Unternehmensstandpunkt aus nicht übermäßig vorteilhaft, wenn man von der einmaligen Steuererleichterung beim Übergang absieht. Aus anderen, in erster Linie pragmatischen Erwägungen plädiert die Steuerreformkommission für die Beibehaltung des derzeitigen Zustands. ² Eine Änderung sollte beim gegenwärtigen Stand der betriebswirtschaftlichen Diskussion wenn überhaupt, dann nur zu Vereinfachungszwecken erfolgen.

Ohne daß dem Problem der Voll- oder Teilkostenaktivierung weiter nachgegangen werden müßte, genügt es hier festzustellen, daß hinsichtlich der wahlweise anzusetzenden fünf Bestandteile der Herstellungskosten ³ die Frage nach der Vereinbarkeit dieses Spielraums mit den Besteuerungsgrundsätzen beim derzeitigen Stand der betriebswirtschaftlichen Diskussion ⁴ keinesfalls zur Feststellung einer Verletzung der Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit führen kann.

Auch gegenüber den sich aus den praktischen Schwierigkeiten der Gemeinkostenverteilung ergebenden Gewinnbeeinflussungsmöglichkeiten ⁵ können kaum Bedenken erhoben werden, solange die Zweifel an der Aktivierungspflichtigkeit der Gewinnkosten nicht überzeugend ausgeräumt sind. Daher können derartige Maßnahmen zur Zeit nur als Mittel im Rahmen der averaging-Politik aufgefaßt werden, sieht man von einigen Ausnahmefällen ab, etwa selbsterstellten Anlagen. In aller Regel

¹ H. Albach, a.a.O., S. 382.

² Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 123ff., S. 459ff.

³ Vgl. oben, S. 83.

⁴ Auch in den Vorstellungen Schneiders findet eine Aktivierung des Aufwandes für die Leistungsbereitschaft keinen Platz; vgl. D. Schneider, Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, "DB", 1970, S. 1703.

⁵ Vgl. oben, S. 85.

wird auch der Aufwand für eine generelle Einschränkung dieser Gestaltungsmöglichkeit unverhältnismäßig hoch sein.

(3) Die sich wegen der Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand¹ unter Umständen ergebenden Möglichkeiten zu ungerechtfertigten Steuereinsparungen lassen sich durch Verschärfung der gesetzlichen Bestimmungen nicht weiter einschränken; denn entsprechende allgemeine Regelungen müßten notwendigerweise dazu führen, daß in vielen Fällen aktivierungspflichtig würde, was betriebswirtschaftlich als Erhaltungsaufwand angesehen werden muß. Versuchen mißbräuchlicher Ausnutzung des unklaren Grenzbereichs zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand kann daher wie bisher nur im Rahmen der Betriebsprüfung entgegengetreten werden.

(4) Eine der wichtigsten Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven liegt darin, Anlagegüter über einen kürzeren Zeitraum abzuschreiben als es ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht.² Dem könnte dadurch entgegengetreten werden, daß die in den AfA-Tabellen der Finanzverwaltung oder in neu zu erstellenden Tabellen verzeichneten Werte für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zur gesetzlichen Untergrenze erklärt werden. Der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer könnte dann davon abhängig gemacht werden, daß der Betrieb die Berechtigung hierzu nicht nur glaubhaft macht, sondern eindeutig nachweist. Da jedoch die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts immer nur im Wege der Schätzung bestimmt werden kann, wäre durch eine solche Beweislastverschiebung ein Unterschreiten der amtlichen Tabellenwerte praktisch ausgeschlossen, die Nutzungsdauer somit normiert; daß derzeit eine Unterschreitung der Tabellenwerte unter bestimmten Bedingungen durchaus noch möglich ist, wurde bereits gezeigt.³ Eine Beweislastverschärfung

¹ Vgl. oben, S. 85f.

² Vgl. oben, S. 90f.

³ Vgl. oben, S. 90f.

würde jedoch eine ungerechtfertigte Benachteiligung in denjenigen Fällen bedeuten, in denen tatsächlich damit zu rechnen ist, daß die betriebliche Nutzungsdauer unter den amtlichen Werten liegen wird.

Für eine Normierung der Nutzungsdauer spricht sich Dietz aus.¹ Ausgangspunkt seiner Überlegungen ist die Überzeugung, daß für die externe Rechnungslegung den Grundsätzen der Vergleichbarkeit² und Nachprüfbarkeit³ die entscheidende Bedeutung zukomme, daß das Vorsichtsprinzip deswegen gegenüber der heutigen Praxis deutlich zurückgestuft werden müsse;⁴ ferner sei der Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung strikt einzuhalten.⁵ Zwar weist auch Dietz auf die Gefahr für den Bestand des Unternehmens hin, die aus einer fehlerhaften Normierung der Abschreibungen erwächst⁶, glaubt jedoch, daß diesem Problem mit dem Ansatz eines Mittelwerts der "glaubwürdige(n) Erwartungen über die Bandbreite der Nutzungsdauern einer Anlage"⁷ Genüge getan werden könne, und verweist darüber hinaus auf die Möglichkeit der Bildung versteuerter Rücklagen.⁸ Bezüglich der Teilwertabschreibung schließt sich Dietz der Auffassung von Schneider an.⁹

Gegen die Thesen von Dietz läßt sich zunächst anführen, daß eine Normierung der Abschreibung keineswegs zu einer Verbesserung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen führen kann, da eben die normierten Abschreibungsbeträge gerade wegen der Normierung notwendig dann nicht mehr den tatsächlichen

¹ H. Dietz, Die Normierung der Abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, Opladen 1971.

² Ebenda, S. 69.

³ Ebenda, S. 150 u. S. 167.

⁴ Ebenda, S. 71.

⁵ Ebenda, S. 125.

⁶ Ebenda, S. 73.

⁷ Ebenda, S. 153; vgl. ferner S. 167.

⁸ Ebenda, S. 126 u. S. 176.

⁹ Ebenda, S. 175.

betrieblichen Verhältnissen entsprechen, wenn und soweit Nutzungsverläufe unterschiedlich sind.¹ Schwerer wiegt jedoch die aus der Normierung folgende Verletzung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes: "Abschreibungsnormen aufstellen heißt ... vom Grundsatz gleichmäßiger Steuerbelastung abweichen."² Diesem Argument versucht Dietz mit der These zu begegnen, daß von Betriebsindividualität der Abschreibungen keine Rede sein könne.³ Zur Begründung wird die Unmöglichkeit der Zurechnung von Einnahmen zum einzelnen technisch-juristischen Anlagegegenstand angeführt⁴ sowie die Vermutung ausgesprochen: "Die Ausgaben einer bestimmten Anlageart werden .. von verschiedenen Betrieben und einer Kommission (zur Abschreibungsnormierung; d.Verf.) ähnlich vorausgeplant werden und möglicherweise selbst bei abweichender Nutzung nicht erheblich auseinanderfallen."⁴

Abgesehen davon, daß Dietz also selbst die Tatsache abweichender, betriebsindividueller Nutzungsverläufe anerkennt, ist hierzu zu bemerken, daß die Unlösbarkeit des Zurechnungsproblems zwar in der Regel verhindert, Anlagegütern Einnahmeströme ursächlich zuzuordnen, doch ändern derartige Erfassungsschwierigkeiten nichts daran, daß zwei gleichartige Anlagen unter Umständen durch zeitlich völlig unterschiedliche Leistungsströme gekennzeichnet sein können.

Ebensowenig können die Ausführungen zur Ähnlichkeit oder Gleichartigkeit der Ausgabenverläufe und deren Voraus-schätzung überzeugen.⁵ So heißt es etwa bei Dietz: "Bei den vorbeugenden Reparaturen ist es nicht einzusehen, daß bei rationaler Planung einzelne Unternehmungen und eine Kommission die Termine und Aufwendungen von Reparaturen wesentlich unterschiedlich vorausschätzen werden."⁶ Dem

¹ Vgl. hierzu etwa G. Rose, Wider die Normierung von Abschreibungen, "WPg", 1957, S. 354.

² Ebenda, S. 356.

³ H. Dietz, a.a.O., S. 177.

⁴ Ebenda, S. 136ff.

⁵ Ebenda, S. 140ff.

⁶ Ebenda, S. 142.

steht jedoch entgegen, daß die Planung vorbeugender Reparaturen sicherlich entscheidend von Einsatzart und Einsatzort eines Anlagegutes abhängt, ganz zu schweigen von der beabsichtigten Nutzungsintensität; darüber hinaus wird auch die betriebsindividuelle Wertschätzung solcher vorbeugenden Reparaturaufwendungen von erheblicher Bedeutung sein. Auch die tatsächliche Einhaltung solcher Reparaturpläne dürfte von Betrieb zu Betrieb unterschiedlich gehandhabt werden. Abgesehen von solcher Detailkritik an der Dietz'schen These der Ähnlichkeit oder Gleichartigkeit der Ausgabenverläufe und deren Vorausschätzung ist weiter die Befürchtung zu äußern, daß die Erarbeitung von Nutzungsdauertabellen nach der von Dietz propagierten Methode wohl so viel Zeit in Anspruch nehmen wird, daß aufgrund des technischen Fortschritts oder anderer Unvorhersehbarkeiten die Tabelle bei ihrer Veröffentlichung nur noch historisches Interesse finden wird.

Dies wird etwa belegt, wenn Dietz im Zusammenhang mit der Ausgabenvorausschätzung bemerkt, sie falle verhältnismäßig leicht im Hinblick auf Energiekosten; hier sei der Verbrauch in etwa abzusehen, und in der Regel könne von festen Preisen ausgegangen werden.¹ Bezeichnend ist auch die offensichtlich unhaltbare Behauptung, man könne davon ausgehen, daß bei gleichen Anlagen, selbst wenn sie in verschiedenen Betrieben arbeiten würden, ähnliche Lohnausgaben anfielen; denn für eine Bohrmaschine etwa müßten in allen Betrieben gleichqualifizierte Arbeiter angestellt werden.¹

Die von Dietz so apodiktisch formulierte Behauptung: "Von Betriebsindividualität kann keine Rede sein"² hat also keinen Bestand;³ eine Negierung dieser Individualität

¹ Vgl. H. Dietz, a.a.O., S. 146.

² Ebenda, S. 177.

³ Vgl. hierzu etwa die Ausführungen zu technischen Abnutzungsursachen bei van der Velde, Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern?, "DB", 1957, S. 537f.

durch eine Nutzungsdauernormierung ist demnach mit dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz nicht vereinbar.¹

Aus der Notwendigkeit des Ansatzes unterschiedlicher, betriebsindividueller Nutzungsdauern folgt auch, daß das Postulat der Nachprüfbarkeit nicht die überragende Bedeutung erhalten sollte, die ihm von Dietz zugesprochen wird. Denn da für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Unternehmer die entscheidende Rolle zu spielen hat, kann der Nachprüfbarkeitsgrundsatz nur bedeuten, daß eine außergewöhnlich kurze Nutzungsdauer, also ein Unterschreiten der in den Afa-Tabellen erfaßten Werte, wohl einer überzeugenden Begründung von seiten des Unternehmens bedarf, ein exakter Beweis aber nicht zu fordern ist.

Zwar ist Dietz zuzustimmen, daß der "Unternehmer ... wegen seiner Interessenlage gar nicht darauf erpicht (ist), in der externen Bilanzierung so 'richtig' wie möglich zu rechnen",² doch kann diese Tatsache ebenfalls eine Nutzungsdauernormierung nicht begründen, da die aus ihr notwendig resultierenden Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht hingenommen werden können. Diejenigen Fälle von Steuerersparnis, die auf einer von der Finanzverwaltung nicht zurückgewiesenen, ungerechtfertigt verkürzten Nutzungsdauer beruhen, müssen als 'Preis' einer am Gleichmäßigkeitsgrundsatz orientierten Regelung akzeptiert werden.

Vom wachstumspolitischen Standpunkt aus ist zu bedenken, daß die Möglichkeit der Unternehmen nicht völlig eingeschränkt werden sollte, Eingriffe in die Vermögenssubstanz, sei es aufgrund der Scheingewinnbesteuerung, sei es durch gewollte Substanzbesteuerung³ (Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer) wenigstens teilweise abzumildern.

¹ Zu demselben Ergebnis gelangt auch die Untersuchung von C. Flämig, a.a.O., S. 55f.

² H. Dietz, a.a.O., S. 177.

³ Vgl. hierzu G. Rose, Ärgernis Substanzbesteuerung, "FR", 1975, S. 77ff. und ders., Substanzbesteuerung nach der Körperschaftsteuer-Reform, "FR", 1976, S. 389ff.

Von einer generellen Einschränkung des Ermessensspielraums bei der Schätzung der Nutzungsdauer sollte daher abgesehen werden; vielmehr erscheint es ratsamer, sich darauf zu beschränken, durch häufigere und intensivere Kontrolle von seiten der Betriebsprüfungsdienste deutlich überhöhte Abschreibungen zurückzuweisen.

(5) Bis auf eine Minderheit fordert der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen die Ersetzung der degressiven Abschreibung durch die Abschreibung mit gleichbleibenden Beträgen,¹ eine Auffassung, für die eine Vielzahl von Argumenten ins Feld geführt wird.² So findet sich der Hinweis, daß die lineare AfA dem Zweck der Abschreibung besser Rechnung trage, nämlich die Investitionsausgabe entsprechend dem nutzungsbedingten Wertverzehr auf die Lebensdauer des Anlagegutes zu verteilen, da im allgemeinen die Nutzungsintensität während der Lebensdauer annähernd gleichbleibe. Danach wird angeführt, daß die bilanzielle Nutzungsdauer in der Regel kürzer sei als die tatsächliche, so daß die Restbuchwerte ohnehin entsprechende Ermessensreserven enthalten. Ferner soll die Möglichkeit der Leistungs-AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) unberührt bleiben. Schließlich wird bemerkt, daß die Entwertung der Anlagen durch den technischen Fortschritt schon durch Ansatz der "wirtschaftlichen" Lebensdauer berücksichtigt sei. Auch der nach der Anschaffung zunächst schnell fallende Verkaufswert sei unmaßgeblich, da die tatsächliche Nutzung der Anlage im Betrieb zugrunde zu legen sei. Zuletzt wird noch die negative Auswirkung der degressiven Abschreibung auf die Built-in Flexibility und auf die Unternehmens- und Vermögenskonzentration erwähnt.

Mit den Beiratsthesen setzt sich Wöhe ausführlich auseinander.³ So weist er darauf hin, daß die degressive

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 336.

² Vgl. ebenda, S. 336f.

³ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 494f.

Abschreibung zusammen mit dem bei zunehmendem Alter der Anlage steigenden Reparaturaufwand eine gleichmäßige Aufwandsbelastung der einzelnen Jahre bedeutet.¹ Wenn nun die AfA den nutzungsbedingten Wertverzehr erfassen soll und eine gleichmäßige Nutzung der Anlage nur mit steigenden Reparaturaufwendungen aufrecht erhalten wird, so ist der nutzungsbedingte Wertverzehr der Anlage in der Tat am Anfang am höchsten und eine degressive AfA insoweit angemessen. Auch Albach kommt bei seiner Analyse der Abschreibungsursachen zu dem Ergebnis, daß der technische Verschleiß die degressive AfA rechtfertige, daß also im allgemeinen die Leistungsfähigkeit während der Lebensdauer der Anlage abnehme.² Zur Begründung weist Albach auf die steigende Reparaturanfälligkeit hin sowie darauf, daß wegen der zunehmenden Toleranzen häufigeres Rüsten und längere Bearbeitungszeiten erforderlich seien, was die Ausbringung an guten Stücken verringere.³

Dem Argument des Beirats, die zu erwartende normale Entwertung durch technischen Fortschritt sei bereits durch Ansatz der wirtschaftlichen Lebensdauer berücksichtigt, hält Wöhe entgegen, daß in den AfA-Tabellen selbst die Ermittlung der Nutzungsdauer nach dem gegenwärtigen Stand der wirtschaftlichen und technischen Verhältnisse erfolgt. Daraus könne nicht geschlossen werden, "daß die Nutzungsdauer im Hinblick auf in der Zukunft drohende Risiken aus technischem Fortschritt, Nachfragerückgängen u.ä. bereits verkürzt angesetzt worden ist."⁴ Dem kann insoweit zugestimmt werden, als der Ansatz einer zu erwartenden normalen Entwertung natürlich die grundsätzliche Gefahr von im Augenblick noch nicht absehbaren technischen Neuentwicklungen und Nachfrageverschiebungen nicht berücksichtigen kann.

¹ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.492.

² H. Albach, Die degressive Abschreibung, Wiesbaden 1967, S. 64ff.

³ Ebenda, S. 64f.

⁴ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.495.

Doch ist es andererseits zu bezweifeln, daß die Berücksichtigung derartiger Gefahren bei der regulären Abschreibung verlangt werden kann; diese Aufgabe fällt vielmehr der Teilwertabschreibung zu, nachdem eine technische Neuentwicklung oder eine Nachfrageverschiebung erkennbar geworden ist.

Hinsichtlich der Auswirkungen technischer und wirtschaftlicher Weiterentwicklungen auf das Leistungspotential einer Anlage unterscheidet Albach drei Abschreibungsursachen:

I. "Technische und wirtschaftliche Verbesserung: Der Konkurrenzmechanismus bewirkt, daß die Unternehmen ständig an der Verbesserung ihrer Produktionsverfahren und der Qualität ihrer Erzeugnisse arbeiten ... Alte Anlagen sinken daher im Vergleich zu den jeweiligen verbesserten neuen Maschinen in ihrem Leistungsvermögen ab. Die mit alten Maschinen hergestellten Produkte weisen Qualitätsunterschiede zu den verbesserten Produkten auf, die am Markt angeboten werden. Die neuen Produkte und die neuen Verfahren führen folglich zu einem allmählichen Verlust des Leistungspotentials alter Anlagen."¹

II. "Technische Überholung: Es gibt aber auch Erfahrungen, sogenannte Pioniererfindungen, die eine alte Anlage auf einmal unwirtschaftlich machen."²

III. "Wirtschaftliche Überholung: ... Nachfrageverschiebungen, die zu einem plötzlichen Rückgang der Nachfrage nach den alten Produkten führen. Kann mit einer Anlage nur dieses Produkt hergestellt werden, so wird das Leistungspotential dieser Anlage durch die Nachfrageverschiebungen auf einmal vernichtet."²

Bei technischen und wirtschaftlichen Verbesserungen nun sind nach Auffassung von Albach verbrauchsbedingte Abschreibungsbeträge mit der degressiven Abschreibungsmethode zu berechnen, da aufgrund dieser fortlaufenden

¹ H. Albach, a.a.O., S. 57f.

² Ebenda, S. 58.

Verbesserungen der mit einer Anlage erzielte Gewinn ständig sinkt, bis er am Ende der Nutzungsdauer null beträgt.¹

Albach nimmt an, daß die Eintrittswahrscheinlichkeit von Ereignissen, die die technische oder wirtschaftliche Überholung einer Anlage bewirken, in jedem Zeitpunkt gleich groß ist und folgert, daß eine Abschreibung, die nur diesem Risiko Rechnung zu tragen hat, mit Hilfe der digitalen Methode zu bestimmen sei.² Dabei geht Albach davon aus, daß wegen der Beschränkung auf eben dieses Risiko die Gewinne aus der Anlage in jeder Periode konstant sind, was dann, da ja die technische oder wirtschaftliche Überholung einmal eintreten muß, tatsächlich zur digitalen Methode führt.³ Nun ist aber das Risiko technischer oder wirtschaftlicher Überholung niemals einzige Abschreibungssache, so daß sich die Frage stellt, ob das aus der isolierten Betrachtung gewonnene Ergebnis ohne Einschränkung als ein weiteres Argument für eine (arithmetisch) degressive Abschreibung herangezogen werden kann, wenn man etwa bedenkt, daß bei der alleinigen Berücksichtigung des Risikos wirtschaftlicher oder technischer Überholung von bedeutend längeren Nutzungsdauern als bei Einbeziehung aller Abschreibungsursachen auszugehen ist. Bezüglich dieser Risiken ist daher auf die Teilwertabschreibung zu verweisen.

Zu folgen ist Albachs Argumentation jedoch insoweit, als die Abschreibungsursachen 'technischer Verschleiß' und 'technische und wirtschaftliche Verbesserungen' für die Notwendigkeit der degressiven AfA sprechen. Auch die Steuerreformkommission⁴ stützt sich bei ihrer Befürwortung der degressiven AfA auf die Ableitungen von Albach.

¹ H. Albach, a.a.O., S. 66f.

² Ebenda, S. 69.

³ Ebenda, S. 93f.

⁴ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 217ff., S. 484.

Auch das Argument des Wissenschaftlichen Beirats, daß durch vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer in der Regel schon stille Reserven geschaffen werden, vermag die Forderung, die degressive AfA abzuschaffen¹, nicht zu begründen. Denn zunächst ist darauf zu verweisen, daß eine Normierung der Nutzungsdauer mit dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz nicht zu vereinbaren ist. Darüber hinaus muß bezweifelt werden, daß bei relativ langlebigen Wirtschaftsgütern - erst mit einer Nutzungsdauer von mehr als 4 Jahren ist die Anwendung der degressiven AfA sinnvoll², lohnend dagegen frühestens bei sechsjähriger Nutzungsdauer³ - allein durch den Ansatz einer verkürzten Nutzungsdauer, soweit sich eine solche Verkürzung in dem von der Betriebsprüfungspraxis ermöglichten Ausmaß bewegt, den Erfordernissen Rechnung getragen werden kann, die für die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit der degressiven AfA sprechen, nämlich die Abschreibungsursachen 'technischer Verschleiß' und 'technische und wirtschaftliche Verbesserungen'.⁴

Der Hinweis des Beirats auf die Möglichkeit der Abschreibung nach Maßgabe der Leistung rechtfertigt die Forderung nach völliger Abschaffung der degressiven AfA ebenfalls nicht,

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 336.

² Börner-Krawitz, a.a.O., S. 141, weisen darauf hin, daß bei einer Nutzungsdauer von unter 4 Perioden die degressive AfA mit dem steuerlichen Höchstsatz von 25 % aufgrund handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften in der Regel nicht in Betracht kommt, da sie zu Beginn der Nutzungsdauer zu geringeren Aufwendungen führt, als es dem tatsächlichen Wertverzehr entspricht.

³ Bei fünfjähriger Nutzungsdauer beträgt die Mehrabschreibung gegenüber der linearen Methode in der ersten Periode 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in den ersten beiden Perioden 3,75 %.

⁴ Auch Flämig sieht die Abschaffung der degressiven AfA als einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz an; vgl. C. Flämig, a.a.O., S. 90f.

da die Leistungs-AfA der Abschreibungsursache 'technische und wirtschaftliche Verbesserungen' nicht, der Abschreibungsursache 'technischer Verschleiß' nur unter bestimmten Bedingungen und in aller Regel nicht in angemessenem Umfang gerecht werden kann. Der mit der Leistungs-AfA verbundene und in vielen Fällen wohl unzumutbare erhöhte Verwaltungsaufwand für Betrieb und Finanzverwaltung kommt noch hinzu.

Die Erörterung des Für und Wider zur Frage der Abschaffung der degressiven AfA hat gezeigt, daß auch hier der Auffassung der Minderheit des Wissenschaftlichen Beirats zu folgen ist, die die degressive AfA als betriebswirtschaftlich vielfach angemessene Abschreibungsmethode ansieht.¹ Dennoch liegt es natürlich auf der Hand, daß die Abschreibungsursachen 'technischer Verschleiß' und 'technische und wirtschaftliche Verbesserungen' häufig nur von untergeordneter Bedeutung sind und daher dann die Möglichkeit besteht, durch die Wahl der degressiven Methode stille Reserven zu bilden; doch sollte deswegen die degressive AfA nicht abgeschafft werden; denn einer solchen Beseitigung ungerechtfertigter Vorteile stünde die steuerliche Mehrbelastung in all' den Fällen entgegen, in denen die degressive Abschreibung angemessen ist und der dementsprechend ermittelte Gewinn daher einen exakteren Ausdruck der Leistungsfähigkeit als bei Anwendung der linearen Methode darstellt. Auch der Weg, auf den der BFH in seinem Urteil vom 11.2.1955² hingewiesen hat, nämlich eine betriebswirtschaftliche Begründung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der degressiven AfA zu verlangen, sollte nicht nur aus steuertechnischen Gründen nicht beschritten werden, sondern auch deswegen nicht, weil dann wiederum größere und mittlere Unternehmen am ehesten in der Lage wären, sich gegenüber der Finanzverwaltung argumentativ oder prozessual zu behaupten. Bezeichnenderweise hat auch das EStG 1958 auf diese Lösung verzichtet.

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 336; vgl. auch F. Neumark, a.a.O., S. 325.

² BStBl 1955 III, S. 165.

Aus den vorstehenden Überlegungen heraus ist ebenfalls die Forderung nach einer Verpflichtung zur degressiven AfA abzulehnen, die dann zwingend wäre, wenn die degressive Methode in allen Fällen die betriebswirtschaftlich angemessene wäre.

Für die degressive Gebäude-AfA¹ gelten zunächst natürlich die Überlegungen zur Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit der degressiven AfA. Dennoch spricht sich die Steuerreformkommission² für die Abschaffung der degressiven Abschreibung bei Gebäuden aus, da hier die Abschreibungsursachen nicht oder nicht im gleichen Umfang wie bei beweglichen Anlagegütern zu einem degressiven Nutzungsverlauf führen. Zwar ist bei Gebäuden im Zeitablauf mit zunehmendem Reparaturaufwand zu rechnen, ferner wirken sich auch technische und wirtschaftliche Verbesserungen in diesem Bereich aus, wie sich etwa beim Vergleich von Wohnbauten verschiedener Altersklassen zeigt, doch erscheinen diese Argumente nicht gewichtig genug, um die derzeitige Regelung der degressiven AfA bei Gebäuden in § 7 Abs. 5 EStG beizubehalten. Zwar ist im StÄndG 1973 vom 26.6.73 die degressive Gebäude-AfA auf bestimmte Gebäude des sozialen Wohnungsbaus beschränkt worden, doch ist diese Beschränkung aus konjunktur- und wachstumspolitischen Gründen sowie zur Förderung des freifinanzierten Mietwohnungsbaus wieder aufgehoben worden.³ Auch wenn man die Berechtigung dieser Zielsetzung akzeptiert, fragt es sich, ob nicht eine offene Subvention (Investitionszulage) einer Abschreibungserleichterung vorzuziehen gewesen wäre.⁴

(6) Der Kritik von Bühler-Scherpf an der Tendenz zur Einengung des Kreises der geringwertigen Wirtschaftsgüter⁵ mit Hilfe

¹ Vgl. oben, S. 92f.

² Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 228f., S. 487f.

³ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anmerkungen zu § 7 EStG 77, S. 10f.

⁴ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 323.

⁵ Vgl. oben, S. 94ff.

des Kriteriums der selbständigen Nutzungsfähigkeit und der sich anschließenden Forderung, daß dort, "wo eine gemeinsame Nutzung mehrerer Wirtschaftsgüter nur das Ergebnis strenger betrieblich-organisatorischer Maßnahmen ist, eine Einzelnutzung aber bei anderer Organisationsform durchaus denkbar wäre"¹, die Freiheit zur Sofortabsetzung gewährt werden sollte, kann nicht ohne weiteres gefolgt werden. Denn § 6 Abs. 2 EStG dient zur Erleichterung der Buchführungs- und Bilanzierungsarbeiten² und sollte schon von daher durchaus eng gefaßt werden. Die durch diese Bestimmung ermöglichte Sofortabsetzung geringwertiger Wirtschaftsgüter stellt einen Kompromiß zwischen den Grundsätzen der Wohlfeilheit und Bequemlichkeit einerseits und den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit andererseits dar. Wenn nun mehrere geringwertige Wirtschaftsgüter zu einer organisatorischen Einheit verbunden werden, so ist es wohl auch vom Verwaltungsaufwand her durchaus angemessen, die so zusammengefaßten Wirtschaftsgüter zu aktivieren und gemäß ihrer voraussichtlichen Nutzungsdauer abzuschreiben. Daß der Vorschlag der Steuerreformkommission³, der auf eine Erweiterung des Kriteriums der selbständigen Nutzungsfähigkeit hinausläuft, wirklich zu einer Vereinfachung in der Anwendung führt, wird nicht einleuchtend dargelegt. Es erscheint daher zweckmäßiger, den bisherigen, inzwischen eingefahrenen Zustand beizubehalten. Darüber hinaus kann zwar noch die Frage nach der Zumutbarkeit einer Herabsetzung der 800 DM-Grenze gestellt werden, doch ist anzunehmen, daß das durch eine solche Maßnahme vielleicht erzielbare Besteuerungsmehrergebnis den zusätzlichen Aufwand für Finanzverwaltung und Unternehmen nicht rechtfertigt.

¹ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 460.

² Vgl. Bundestagsdrucksache IV, 2617, S. 3.

³ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 78ff., S.450f.

(7) Gegen die übrigen im Zusammenhang mit der Abschreibungs- politik genannten Gestaltungsmaßnahmen¹, nämlich der Möglichkeit, von der degressiven zur linearen AfA überzugehen, der gesonderten Abschreibung für bestimmte Gebäudeteile, der Wahlmöglichkeit bei der Berücksichtigung von Zuschüssen, der Teilwertabschreibung bei unterlassenen Reparaturen und der Bewertung über die Höhe des letzten Bilanzansatzes hinaus können keine Einwendungen erhoben werden, da hier offensichtlich betriebswirtschaftlich angemessenen Gründen Rechnung getragen wird und diese Maßnahmen kaum zur Bildung 'lang- fristiger' stiller Reserven, sondern höchstens zur averaging- Politik geeignet sind.

(8) Die beim Vorratsvermögen neben den Anschaffungskosten zulässige Bewertung mit dem Verkaufswert abzüglich Rohgewinn und ~~die neben der Einzelbewertung~~ zulässige Bewertung mit dem Durchschnittswert oder einem Festwert² sind wegen der bei Bewertung mit Anschaffungskosten bzw. bei Einzelbewertung unverhältnismäßig hohen Verwaltungskosten notwendig. Daß hier den Grundsätzen der Wohlfeilheit und Bequemlichkeit der Besteuerung gefolgt wird, ist unbedenklich, da die sich aus den Vereinfachungsregelungen notwendig ergebenden Ungenauigkeiten die Bildung stiller Reserven nur in relativ geringem Ausmaß ermöglichen. Einzelnen Auswüchsen muß auch hier die Betriebsprüfung entgegenwirken. Wesentlich wichtiger ist jedoch eine Kontrolle der Teilwertabschreibungen bei Vorratsvermögen³; denn hier ist die Bildung stiller Reserven im größeren Umfang möglich. Der Weg zu weiteren allgemeinen Erschwerungen oder Beschränkungen der Teilwertabschreibung beim Vorratsvermögen verbietet sich, da hiermit notwendigerweise ein Zwang zur Überbewertung von Teilen des Vorratsvermögens, und zwar bei jedem Unternehmen in unterschiedlichem Ausmaß, einherginge, was einen Verstoß gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip bedeuten würde.

¹ Vgl. oben, S. 92 - 97.

² Vgl. oben, S. 98f.

³ Vgl. oben, S. 99f.

Da nach Auffassung von Bühler-Scherpf bei Gegenständen des Vorratsvermögens die Kehrseite von zu starken Abschreibungen in aller Regel schon in dem nächsten oder allenfalls übernächsten Jahresabschluß zur Geltung kommt¹, wird hier Abschreibungsfreiheit, allerdings nur in dem von dem GoB gesetzten Rahmen, gefordert. Für die Steuerverwaltung ergäbe sich der Vorteil, daß sie sich "künftig nicht mehr darum zu kümmern brauchte, wie weit der Steuerpflichtige den aus der Preisentwicklung, den technischen Entwicklungen und dem Konjunkturverlauf abgeleiteten objektiven und subjektiven Gesichtspunkten bei der Bewertung von Warenvorräten Rechnung trägt."² Darüber hinaus könnten die Sondervorschriften für die Bewertung von Importwaren und für die Rücklage für Preissteigerungen wegfallen. Dieser Auffassung muß jedoch entgegengehalten werden, daß in den Fällen, in denen über lange Zeit hinweg stille Reserven im Vorratsvermögen aufrecht erhalten werden, sich der Steuerpflichtige einen langfristigen Steuerkredit verschafft. Zudem ist fraglich, ob die GoB allein überhaupt eine feste und klare Untergrenze in der Bewertung sichern können oder die Bewertungsprobleme nur in einen anderen Bereich verlagert werden, so daß im Endeffekt keine Verwaltungsvereinfachung erreicht wird. Jedenfalls wäre die unausweichliche Folge derartiger Bewertungsfreiheiten - ebenso wie eine Erweiterung des allgemeinen AfA-Spielraumes, "daß in vielen, ja wohl in den meisten Fällen versucht werden würde, eine über das betriebswirtschaftlich gebotene Maß hinausgehende Abschreibungspolitik zu betreiben, und entsprechendes gilt für die Bewertungspolitik. Infolgedessen würden sich nicht zuletzt auch dem Verhältnismäßigkeitsprinzip widersprechende zeitliche Gewinnverlagerungen ergeben, die ihrerseits dem Unternehmen im Gegensatz zu Haushalten mehr oder minder große Zinsgewinne zuschanzen würden."³

¹ Bühler-Scherpf, a.a.O., S. 584.

² Ebenda.

³ F. Neumark, a.a.O., S. 261.

Auch beim Vorratsvermögen besteht eine erhebliche Gefahr der Besteuerung von Scheingewinnen; Börner weist darauf hin, daß finanzielle Mehrbelastungen wegen des raschen Kapitalumschlages sofort in Erscheinung treten, und kommt zu dem Ergebnis, daß das "ertragsteuerliche Bewertungsrecht nirgends so erhaltungsfeindlich (ist) wie bei der Vorratsbewertung".¹ Die Bestimmungen über die Preissteigerungsrücklage und über den Importwarenabschlag² sind zwar als Verstoß gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz anzusehen³, sollten aber dennoch wegen des Grundsatzes der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung beibehalten werden. Diese Entscheidung erscheint nicht zuletzt auch deshalb vertretbar, weil beide Erleichterungen die Vermeidung von Substanzverlusten nur in geringem Ausmaß ermöglichen, also nur die 'Spitze des Eisbergs' der Scheingewinne berücksichtigen.

An dieser Stelle sei kurz die Frage angeschnitten, ob die Lifo-Methode der Bewertung auch dann steuerlich zulässig sein sollte, wenn der Betrieb nicht nachweisen kann, daß die tatsächliche Verbrauchsfolge dieser Methode entspricht. Wöhe lehnt das mit der Begründung ab, "daß die Lifo-Methode in Zeiten steigender Preise die Bildung erheblicher stiller Rücklagen ermöglicht und folglich gegen die Zielsetzung der Steuerbilanz, den periodengerechten Gewinn zu ermitteln, verstößt."⁴ Handelsrechtlich dagegen hegt Wöhe derartige Bedenken nicht: "Gerade die Möglichkeit, die Unterstellung einer bestimmten Verbrauchsfolge bilanzpolitisch zu nutzen, z.B. bei steigenden Preisen Preissteigerungen durch Anwendung des Lifo-Verfahrens wenigstens teilweise nicht im

¹ Vgl. D. Börner, a.a.O., S. 258.

² Vgl. oben, S. 99f. Ob die betroffenen Importgüter tatsächlich erheblichen Preisschwankungen unterliegen, wird hier nicht weiter überprüft.

³ Vgl. oben, S.224 u. 226.

⁴ G. Wöhe, Bilanzierung, a.a.O., S. 442. Auch die Steuerreformkommission begründet die Ablehnung des Lifo-Verfahrens lediglich mit dem Nominalprinzip; vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., V Tz. 164f., S. 468f.

Bilanzgewinn in Erscheinung treten zu lassen, um die Substanzerhaltung des Betriebes durch Ausschüttung von Preissteigerungsgewinnen nicht zu gefährden, sollte dem Betrieb erhalten bleiben."¹ Das Anlegen verschiedener Maßstäbe erscheint hier zwar deswegen unbefriedigend, da so der Fiskus gegenüber den Anteilseignern bevorzugt wird. Vom Gleichmäßigkeitsgrundsatz her ist jedoch eine Berücksichtigung der Scheingewinnproblematik nur im Unternehmenssektor grundsätzlich nicht vertretbar. Will man die Lifo-Methode vom wachstumspolitischen Standpunkt her rechtfertigen, wäre dem entgegenzuhalten, daß auch hier direkte, offen ausgewiesene Maßnahmen der Bildung zusätzlicher stiller Reserven vorzuziehen sind.² Dieser Einwand gilt auch dann, wenn man sich der Auffassung von Fasold³ anschließt, daß die von Finanzverwaltung und BFH vertretene Rechtsauffassung, das Lifo-Verfahren sei wegen § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG unzulässig, nicht überzeugend begründet sei.

Wie bei der Frage der Nutzungsdauer von Anlagen und der Bewertung des Vorratsvermögens ist auch bei der Forderungsbewertung eine generelle Erschwerung oder Beschränkung der Möglichkeit zur Teilwertabschreibung wegen der damit verbundenen Gefahr der Überbewertung nicht gerechtfertigt. Der Finanzverwaltung ist auch hier nur eine Mißbrauchskontrolle durch die Betriebsprüfung zuzubilligen.

(9) Betrachtet man nun zusammenfassend die Möglichkeiten zur Bildung von stillen Reserven durch Unterbewertung der Aktiva, so kann man allerdings nicht umhin, die Gesamtsituation als unbefriedigend zu bezeichnen, da zweifellos stille Reserven in einem Ausmaß gebildet werden können, das auch unter Berücksichtigung der spezifischen Notwendigkeiten der betrieblichen Bewertung den von den Grundsätzen der

¹ G. Wöhe, a.a.O., S. 440f.

² Vgl. oben, S. 227.

³ Fasold, Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht, "DB", 1966, S.1286ff.

Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit der Besteuerung gezogenen Rahmen überschreitet, ganz abgesehen von den Fällen, in denen solche Überschreitungen wegen des Grundsatzes der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung akzeptiert würden. Es kann davon ausgegangen werden, daß auch die nicht wachstumspolitisch motivierten Überschreitungen in begrenztem Umfang die Regel sind und im Einzelfall auch in extremer Höhe vorkommen. Dennoch geht Upmeyer¹ in seiner Beurteilung dieser Situation zu weit, wenn er meint, feststellen zu müssen, daß die ungerechtfertigte Abschreibung und die Bildung stiller Reserven in ihrer Auswirkung die Einkommensbesteuerung denaturiert haben. Denn wenn auch keineswegs davon ausgegangen werden kann, daß wenigstens erhebliche Unterbewertungen in jedem Fall durch die Betriebsprüfung berichtigt werden, ist dennoch zu bedenken, daß die Betriebsprüfung trotz aller Mängel ein nicht unwirksames Instrument mit auch vorbeugender Wirkung darstellt und zumindest bei großen und mittleren Unternehmen eine einigermaßen spürbare und kontinuierliche Kontrolle gewährleistet und daß ferner einerseits vom Versuch einer grundlegenden Änderung der Bewertungsvorschriften, etwa durch die Normierung der Nutzungsdauer, abgeraten werden muß, da, wegen der Unmöglichkeit einer exakten quantitativen Erfassung der stillen Reserven, die mit einer Normierung verbundenen Ungerechtigkeiten (Gefahr der Überbewertung in einzelnen Fällen) schwerer wiegen als die Steuervorteile derjenigen, denen es tatsächlich gelingt, die bestehenden Möglichkeiten zu erheblichen ungerechtfertigten Unterbewertungen auszunutzen. Der hier vertretene Ausweg einer verschärften Kontrolle der Bilanzierungs- und Bewertungspolitik durch die Betriebsprüfung hinterläßt allerdings ein gewisses Unbehagen, weil in absehbarer Zeit kaum mit einer grundlegenden Verbesserung der gegenwärtigen, in bestimmten Teilbereichen unzulänglichen Betriebsprüfungssituation gerechnet werden kann.

¹ W. Upmeyer, a.a.O., S. 91.

Sieht man von den Fällen extremer Unterbewertung einmal ab, sollte bei der Beurteilung des allgemeinen begrenzten Bodensatzes an stillen Reserven, der im gegenwärtigen Bewertungssystem nicht zu erfassen ist, auch - abgesehen von den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit - nicht übergangen werden, daß das gesamtwirtschaftliche Interesse an Vollbeschäftigung und Wachstum die Bildung von stillen Reserven im begrenzten Ausmaß legitimiert; jedoch nur solange keine spezifischen Instrumente zur Vermeidung von Eingriffen in die Unternehmenssubstanz durch die Besteuerung von Scheingewinnen¹ geschaffen sind.

3.4.3. Passivseite der Steuerbilanz

Das Verbot des Abzugs privater Schuldzinsen als Sonderausgaben ist im Zusammenhang mit der Möglichkeit der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens zu sehen.² Denn abgesehen davon, daß sich die Abzugsfähigkeit mit dem Verhältnismäßigkeitspostulat begründen läßt³, ist auch zu berücksichtigen, daß es zumindest für die Mehrzahl der Bilanzierenden

¹ Die Untersuchung von Börner hat gezeigt, unter wie fragwürdigen Voraussetzungen das bilanzpolitische Instrumentarium selbst bei extremer Unterbewertung überhaupt nennenswerte Wirkungen gegen die Scheingewinnbesteuerung zeigt; vgl. D. Börner, a.a.O., S. 262ff; auch die Berechnungen von H.G. Ogrisseeck zeigen, daß der Finanzierungsvorteil aus der degressiven AfA selbst bei mäßiger Inflation bei weitem nicht zur Abdeckung der Substanzeinbußen ausreicht; vgl. Wirtschaftswoche Nr. 14 v. 2.4.1976, S. 52f. Klein weist darauf hin, daß beim Vorratsvermögen selbst durch die Anwendung der Festwert- und der Lifo-Methode keine ausreichende Sicherheit für eine vollständige Berücksichtigung von Geldwertschwankungen in der Erfolgsrechnung gegeben ist; vgl. W. Klein, Die Eliminierung von Scheingewinnen im Bereich des Vorratsvermögens, vornehmlich bei Massengütern, "DB", 1972, S. 2174 und S. 2221.

² Vgl. oben, S. 101.

³ F. Neumark a.a.O., S. 163 u. 168.

möglich ist, durch entsprechend geschicktes Vorgehen privat veranlaßte Darlehn zum Betriebsvermögen zu 'willküren', ohne dabei den Tatbestand der Hinterziehung zu verwirklichen. Entsprechendes gilt auch für nicht bilanzierende Unternehmer, soweit sie über nennenswertes 'Betriebsvermögen' verfügen. Das Abzugsverbot sollte allein schon von daher wieder beseitigt werden.

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung¹ ist notwendig, weil sie eine Schlechterstellung derjenigen Betriebe verhindern soll, bei denen stille Reserven durch höhere Gewalt oder einen behördlichen Eingriff früher als normalerweise üblich aufgedeckt werden. "Das ist im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu begrüßen."²

Die Rücklage gemäß § 6b³ ist dagegen umstritten. Nach Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen handelt es sich hier um einen besonders angreifbaren Fall von Gewinnverlagerung.⁴ Der Beirat empfiehlt daher, bei der Veräußerung von Betriebsgrundstücken und Beteiligungen, den Veräußerungsgewinn mit dem sich ohne Ansatz dieses Gewinns ergebenden Durchschnittssteuersatz zu belasten.⁵ Die darüber hinaus gehenden Vergünstigungen des § 6b EStG seien zu streichen.

Für die Beurteilung der Beiratsthese ist es zweckmäßig, zwischen dem Fall der Rücklagenbildung ohne Übertragung und dem Fall der Übertragung der stillen Reserve zu unterscheiden. "Die steuerfreie Rücklage ist nur ein technisches Hilfsmittel, die Besteuerung im Rahmen der vom Gesetz

¹ Vgl. oben, S. 103.

² G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 612.

³ Vgl. oben, S. 104ff.

⁴ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 337.

⁵ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 341.

gewährten Fristen so lange auszusetzen, bis die Übertragung der stillen Rücklagen auf neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter erfolgt ist. Ist die Übertragung nicht beabsichtigt, so ist die steuerfreie Rücklage nur ein Instrument, die Steuer vorübergehend zu stunden."¹ Im letzteren Fall kann von einer "Pervertierung der Progression"² keine Rede sein, da die stillen Reserven versteuert werden müssen; auch gegen die zeitlich begrenzte Gewinnverlagerung können kaum Einwände erhoben werden, da wegen der Voraussetzungen des § 6b gewährleistet ist, daß die Wertzuwächse während eines längeren Zeitraums entstanden sind (sogenannter langfristiger Veräußerungsgewinn). Jedoch sollte in den Fällen, in denen keine Übertragung beabsichtigt ist, der Beiratsvorschlag in Erwägung gezogen werden, der eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit dem sich ohne Ansatz dieses Gewinns ergebenden Durchschnittssteuersatz fordert.

Die Fälle, in denen eine Übertragung der stillen Reserven beabsichtigt und durchgeführt wird, sind zweifellos der eigentliche Grund für die Schaffung des § 6b gewesen. Zielsetzung dieser Maßnahme ist es, "die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, in denen hohe stille Rücklagen enthalten sind, zu ermöglichen, um Standortverlagerungen, Rationalisierungsmaßnahmen oder die Änderung von Beteiligungsverhältnissen wegen der dabei eintretenden Steuerbelastung der aufgelösten stillen Rücklagen nicht zu behindern."³ Der Beirat scheint von der Richtigkeit dieser Zielsetzung nicht überzeugt zu sein, denn die von ihm vorgeschlagene Besteuerung der Veräußerungsgewinne begünstigt lediglich kleine und mittlere Unternehmer; dagegen würden Großbetriebe und alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmer mit den bisher begünstigten Veräußerungsgewinnen voll zur Steuer herangezogen. Die vom Beirat in diesem Zusammenhang

¹ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.614.

² Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 337.

³ G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.614.

genannten Investitionsprämien¹ können nicht dieselbe Aufgabe wie § 6b erfüllen, da auch bei Prämien auf neuerschaffte Wirtschaftsgüter die Besteuerung des Veräußerungsgewinns bestehen bleibt und als Verkaufssperre wirkt: "Man verschleudert nicht Vermögenswerte zu - nach Abzug der Gewinnsteuern - knapp der Hälfte ihres Wertes, selbst wenn nur eine geringe Chance besteht, daß man die betreffenden Anlagegüter selbst sinnvoll nutzen kann; vielmehr läßt man diese lieber liegen. Der volkswirtschaftliche Mechanismus, der in der freien Marktwirtschaft davon ausgeht, daß die Güter im Güteraustausch an die Stellen gelangen, an denen sie den höchsten Nutzen spenden, wird gestört."² Des weiteren ist, wie Rudolph auch erwähnt, mit einer Verstärkung der Preissteigerungen auf dem Grundstücksmarkt zu rechnen, ferner mit einer Behinderung der Bestrebungen, Industrie- und Handwerksbetriebe aus dem Stadtkern in Industriezonen am Ortsrand zu verlagern.³

Die durch § 6b ermöglichte Übertragung von stillen Reserven läßt sich also mit den genannten Erwägungen durchaus rechtfertigen; doch zeigt die Argumentation, daß § 6b EStG von seinem Grundgedanken her eher als Steuerbegünstigung anzusehen als dem Bereich der Gestaltungsfreiheit zuzuordnen ist. Allerdings ist die vom Steuerpflichtigen geforderte Leistung, etwa im Vergleich zu Sonderabschreibungen für bestimmte Investitionsvorhaben weniger deutlich ausgeprägt: Der Unternehmer soll sich dann von bestimmten Vermögensgegenständen ohne steuerliche Hemmnisse trennen können, wenn eine vom Gesetzgeber als förderungswürdig angesehene Neuinvestition gewährleistet ist.

Das Feld der Gestaltungsfreiheit wird jedoch dann wieder betreten, wenn man die von Rudolph beschriebene Ausnutzung

¹ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 337 u. S. 362.

² K. Rudolph, a.a.O., S. 158.

³ Ebenda.

des § 6b durch Großunternehmen in's Auge faßt.¹ Tatsächlich berechtigt das nachträgliche Auswählen und Zuordnen von geeigneten Verkäufen und Neuanschaffungen durch die Steuerabteilung eines Großunternehmens aus der Vielzahl der in einem solchen Unternehmen während eines Jahres angefallenen Vorgänge der entsprechenden Art es durchaus, von einer Gestaltung zu sprechen; auch liegt in der Privilegierung der Großunternehmen durch die derzeitige Ausgestaltung des § 6b EStG eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn diese Vorschrift begünstigt nur Reservenübertragungen, bei denen entweder die Neuanschaffung in demselben Wirtschaftsjahr stattfindet wie die Veräußerung oder aber die Anschaffung in einem Zeitraum von bis zu vier Jahren nachfolgt. "Nicht begünstigt hingegen werden Anschaffungen in Wirtschaftsjahren, die den Jahren der Veräußerung vorausgehen. Letzteres ist aber die Regel gerade bei kleinen und mittleren Betrieben und auch der wirtschaftlich sinnvolle Weg. Oft werden die Ersparnisse vieler Jahre gesammelt, und es wird dann z.B. stückweise mit der Verlegung des Betriebes aus dem Ortskern begonnen, was der Gesetzgeber ja begünstigen will. Die Schlußphase bildet dann die Veräußerung des alten Betriebsgrundstückes und der alten Einrichtungsgegenstände, die in dem neuen Betriebsrahmen keine Verwendung mehr finden können."² Da dann in absehbarer Zeit keine entsprechenden Neuanschaffungen mehr anfallen, kann in solchen Fällen die Vergünstigung des § 6b nicht in Anspruch genommen werden. Dagegen können Großunternehmen, bei denen ständig Zu- und Abgänge von Anlagegütern zu verzeichnen sind, § 6b in vollem Umfang ausnutzen. "Es ist ein Unterschied, ob Grundstücks-, Bauabteilungen und Beschaffungsstellen für Betriebseinrichtungen und Maschinen Anlagegüter ständig veräußern und beschaffen, oder ob dies nur alle Jubeljahre vorkommt."³ Wenn man die von § 6b verfolgte Zielsetzung billigt, also dem Abschaffungsvorschlag

¹ Vgl. K. Rudolph, a.a.O., S. 159; siehe auch oben, S. 101.

² Ebenda, S. 159.

³ Ebenda, S. 159.

des Beirats ablehnend gegenübersteht, dann ist eine Änderung des § 6b, auch wegen Verletzung des Grundsatzes steuerlicher Wettbewerbsneutralität¹, dahingehend erforderlich, daß die begünstigte Übertragung stiller Reserven auch kleinen und mittleren Unternehmen ermöglicht wird.

Grundsätzliche Zweifel hinsichtlich der Wirksamkeit des § 6b werden nun von Schneider angemeldet: "Die Übertragbarkeit stiller Reserven schiebt den Veräußerungszeitpunkt bzw. Ersatzzeitpunkt von Wirtschaftsgütern hinaus, statt ihn vorzuverlegen - und zwar gerade in den Fällen, in denen eine Erleichterung der Veräußerung strukturpolitisch erwünscht wäre."² Zurückzuführen ist dieses zunächst überraschende Ergebnis auf die zu eng gefaßte Fragestellung der Untersuchung Schneiders; denn gefragt wird, ob die Veräußerung einer alten und Beschaffung einer neuen Anlage schon heute oder erst morgen als optimal anzusehen ist, und zwar zum einen bei Gültigkeit, zum anderen ohne Gültigkeit von § 6b EStG.³ Dabei sind von vornherein die Möglichkeit der Zurückbehaltung der alten Anlage bei gleichzeitiger Neuanschaffung sowie die Alternative, keine Veräußerung und keine Neuanschaffung vorzunehmen, ausgeschlossen. Vornehmlich die Beeinflussung dieser beiden Verhaltensweisen ist als das Ziel des § 6b anzusehen, wohl kaum dagegen die Vorverlagerung des Ersatzzeitpunktes von Anlagen um eine oder mehrere Perioden.

Alles in allem rechtfertigt das von § 6b verfolgte Ziel, den Unternehmen die Anpassung an Strukturänderungen zu erleichtern, die durch diese Regelung gewährten Übertragungsmöglichkeiten, insbesondere wenn man daran denkt, daß genau vorgeschrieben ist, von welchen auf welche Wirtschaftsgüter die Übertragung zulässig ist.⁴ Zu überprüfen wäre

¹ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 267.

² D. Schneider, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen?, "DB", 1969, S. 585.

³ Ebenda, S. 581 u. S. 585.

⁴ Auch die Steuerreformkommission spricht sich für die grundsätzliche Beibehaltung des § 6b EStG aus; vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 63, S. 76.

höchstens die bisherige Praxis, bei aufgedeckten Reserven auf Beteiligungen das Vorliegen der Voraussetzung, daß der Erwerb neuer Anteile unter Berücksichtigung der Veräußerung der alten Anteile volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist, bei jeder Übertragung ohne weiteres zu unterstellen.¹

Bei den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen² kann die Frage nach ihrer Zulässigkeit nicht ernsthaft gestellt werden; so lehnt dann auch der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer das Bilanzierungswahlrecht für Pensionsrückstellungen ab und fordert eine Passivierungspflicht.³

Rückstellungen für Garantie- und Schadensersatzverpflichtungen⁴ sind betriebswirtschaftlich notwendig und vom Grundsatz der Leistungsfähigkeit her gerechtfertigt. Jedoch besteht hier natürlich die Gefahr der Überdimensionierung. Ebenso wie etwa bei der Frage der Angemessenheit von Abschreibungen ist daher auch an dieser Stelle die Kontrolle durch die Betriebsprüfung von besonderer Bedeutung. Dasselbe gilt für die Rückstellungen für Prozeßrisiken und für Verluste aus schwebenden Geschäften.⁵

3.4.4. Bilanzstichtag

Die durch eine einmonatige Verschiebung des Wirtschaftsjahrs gegenüber dem Kalenderjahr erreichbare Steuerpause⁶ erlaubt bestimmten Steuerpflichtigen, ihre Einkommensteuerzahlungen hinauszuzögern, und stellt daher eine nicht zu rechtfertigende Privilegierung der Steuerpflichtigen mit abweichendem Wirtschaftsjahr dar. Es ist daher zu prüfen,

¹ Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 69ff., S. 77f. sowie II Tz. 77 - 87, S. 79ff.

² Vgl. oben, S. 107ff.

³ Vgl. "WPg", 1976, S. 86ff.

⁴ Vgl. oben, S. 110f.

⁵ Vgl. ebenda.

⁶ Vgl. oben, S. 114.

ob das Einkommensteuergesetz eine § 20 Abs. 2 KStG a.F., § 49 Abs. 2 KStG 1977 entsprechende Regelung aufgenommen werden kann, so daß auch hier die Vorauszahlungen bereits während des Wirtschaftsjahres zu entrichten sind. Auch bietet es sich an, schon bei der Gründung eines Unternehmens nicht ohne weiteres ein abweichendes Wirtschaftsjahr zuzulassen, sondern eine betriebswirtschaftlich überzeugende Rechtfertigung zu verlangen. Die bei der Körperschaftsteuer mögliche Steuerpause durch Hintereinanderschaltung von Gesellschaften mit gegeneinander verschobenen Wirtschaftsjahren sollte - falls gesetzestechnisch machbar und ohne größeren Verwaltungsaufwand durchführbar - ebenfalls durch eine entsprechende Bestimmung unterbunden werden.

Der durch Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres erreichbare Verlustrücktrag¹ hat einen Teil seiner Bedeutung durch die Einführung des einjährigen Verlustrücktrages eingebüßt; da jedoch der gesetzliche Verlustrücktrag auf ein Jahr und auf höchstens 5 Mio DM beschränkt ist, wird bei größeren Verlusten der Verlustrücktrag durch Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres weiterhin von Nutzen sein. Gegen die Möglichkeit, Verluste mit früheren Gewinnen auszugleichen, können grundsätzliche Einwendungen vom Standpunkt des Gleichmäßigkeits- und des Leistungsfähigkeitsprinzips aus nicht erhoben werden, doch ist die Tatsache, daß ein Verlustrücktrag durch Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres nur im Handelsregister eingetragenen bilanzierenden Steuerpflichtigen offensteht, im Ergebnis als eine willkürliche Bevorzugung dieser Gruppe anzusehen. Durch eine Aufhebung der Beschränkungen des gesetzlichen Verlustrücktrages - Erweiterung auf beispielsweise 5 Jahre und Streichung der 5 Mio DM-Höchstgrenze - würde der Verlustrücktrag durch Einlegung eines Rumpfwirtschaftsjahres seine Bedeutung ganz verlieren; denn auch vom Gleichmäßigkeitsgrundsatz her erscheinen die Beschränkungen des gesetzlichen Verlustrücktrages äußerst bedenklich.

¹ Vgl. oben, S. 115.

3.4.5. Zusammenfassung

Die Erörterung der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte hat nicht zu grundlegenden Änderungsvorschlägen geführt, sondern, von einigen geringfügigen Verbesserungsmöglichkeiten abgesehen, bot sich nur die Intensivierung der steuerlichen Betriebsprüfung als Mittel zur Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile an. Dies liegt natürlich zunächst daran, daß die im Rahmen der Bilanzierung gegebenen Möglichkeiten nur in einigen Fällen uneingeschränkt als Gestaltungsprivilegien bezeichnet werden können. Hierzu zählen die Willkürung privater Schulden zum Betriebsvermögen sowie die Vorauszahlungsverzögerung durch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr; Abhilfe könnte durch die Wiederanerkennung privater Zinsen als Sonderausgaben sowie die Verpflichtung, Vorauszahlungen schon im laufenden Wirtschaftsjahr zu entrichten, geschaffen werden. Das Problem der Privilegierung von Großunternehmen durch die derzeitige Ausgestaltung des § 6b EStG ließe sich dadurch entschärfen, daß eine enggefaßte Sonderregelung geschaffen wird, die es erlaubt, bei Betriebsverlagerungen die stillen Reserven auch dann zu übertragen, wenn die Neuanschaffung der Veräußerung vorausgeht. Bei der Möglichkeit, durch Willkürung von Vermögensgegenständen zum Betriebsvermögen eventuell auftretende Wertverluste mit dem laufenden Einkommen zu verrechnen, fällt es dagegen schon schwerer, von einem Gestaltungsprivileg zu sprechen, da durch die Besteuerung entsprechender Veräußerungsgewinne ein gewisser Ausgleich vorliegt. Eine Änderung kann hier nur im Rahmen der Neuregelung der Erfassung privater Veräußerungsgewinne und -verluste erfolgen. Bei der Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, der Bemessung der Nutzungsdauer, der Teilwertabschreibung beim Vorratsvermögen und den Forderungen sowie bei der Bemessung der Rückstellungen ist zwar die Bildung erheblicher stiller Reserven, im Einzelfall bei mangelnder Kontrolle durch die Verwaltung auch in extremer Höhe, möglich, dennoch sollte man sich hier auf eine Kontrolle durch die

Betriebsprüfung beschränken, auch wenn so nur die deutlichsten Überschreitungen des Ermessensspielraums des Bilanzierenden zurückgewiesen werden können und ein bestimmter Bodensatz an stillen Reserven bestehen bleibt.

Solange auf steuerliche Eingriffe in die Unternehmenssubstanz, sei es durch Scheingewinnbesteuerung, sei es durch die direkte Belastung des Betriebsvermögens, die ja auch in gewinnlosen Zeiten vom Unternehmen zu tragen ist, nicht verzichtet wird, erscheint eine *g e n e r e l l e* gesetzliche Einschränkung der Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven wegen des Grundsatzes der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung nicht gerechtfertigt, und zwar selbst dann, wenn solche Regelungen überhaupt ohne erhebliche Verletzungen des Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitsgrundsatzes machbar wären. Selbst Wöhe, der sogar averaging-Maßnahmen als Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betrachtet¹, sieht die Notwendigkeit der betrieblichen Substanzerhaltung: "Der Betrieb muß deshalb bestrebt sein, eine Substanzerhaltung mit Hilfe bilanzpolitischer Maßnahmen zu versuchen, z.B. durch Bindung von Preissteigerungsgewinnen an den Betrieb mit Hilfe der Bildung stiller oder offener Rücklagen."² Darüber hinaus ist die Bildung stiller Reserven zusammen mit ihrer Auflösung als Mittel zur Vermeidung ungerechtfertigter Progressionsnachteile für kleine und mittlere Betriebe in gewissem Umfang unentbehrlich.

Daß die steuerlichen Vorteile aus der Bildung stiller Reserven höchstens zufällig der Belastung durch Substanzbesteuerung und Progressionsnachteile entspricht, liegt auf der Hand; in aller Regel wird daher von einer Mehr- oder Minderbelastung auszugehen sein. Ein Abbau der Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven wäre daher vom Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitsgrundsatz her bei gleichzeitiger allgemeiner Reduzierung der Belastung durch Substanzbesteuerung und durch Progressionsnachteile grundsätzlich der

¹ Vgl. G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S. 310f.

² Ebenda, S. 549.

gegenwärtigen Situation vorzuziehen. Im Falle einer eingehenderen Kontrolle der steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungspolitik, insbesondere der Angemessenheit der geschätzten Nutzungsdauer von Anlagegütern, nimmt natürlich die Notwendigkeit des Verlustvor- und -rücktrages noch zu. Das gilt umso mehr bei generellen Einschränkungen, etwa der gesetzlichen Festlegung von Untergrenzen für die Nutzungsdauer einzelner Anlagegüter. Die Begründung der Deutschen Steuerwerkschaft für die Ablehnung des Verlustrücktrages, nämlich daß hierdurch die Gewinnermittlungseinkünfte einseitig bevorzugt würden¹, muß als unerheblich angesehen werden, denn einer Ausdehnung des Verlustvor- und -rücktrages auf alle Einkunftsarten stehen keine Bedenken entgegen und dementsprechend ist ja auch bei Einführung des einjährigen Verlustrücktrages verfahren worden. Die vom Wissenschaftlichen Beirat² beim Bundesministerium der Finanzen geforderte Begrenzung auf die beiden vorangegangenen Jahre (umso mehr natürlich noch die derzeitige Beschränkung auf ein Jahr) dürfte jedoch zur Folge haben, daß bei größeren Verlusten häufig ein vollständiger Rücktrag verhindert wird; eine Ausdehnung auf 5 Jahre, wie sie auch von Schneider vorgeschlagen wird³, erscheint daher eher angemessen. Ob man sich dabei des Durchschnittssteuersatzes der letzten 5 Jahre bedient oder der "Möglichkeit, den Verlust gegen die Gewinne, beginnend mit dem entferntest liegenden Jahr, zu verrechnen und darauf die Steuererstattung aufzubauen"⁴, sollte unter Berücksichtigung des damit verbundenen Verwaltungsaufwandes entschieden werden. Ein solcher Verlustrücktrag ist nicht nur vom Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitsgrundsatz her geboten⁵, sondern auch aus wachstums- und ordnungspolitischen Gründen heraus, da dadurch das Investitionsrisiko gemildert wird und der entsprechende Vorsprung von Großunternehmen,

¹ Vgl. "DStB", Mai 1971, S. 83.

² Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 338.

³ D. Schneider, Gewinnermittlung, a.a.O., S. 387.

⁴ Ebenda.

⁵ Vgl. auch F. Neumark, a.a.O., S. 165.

die in aller Regel Verluste in einem Unternehmensbereich mit Gewinnen in anderen Sparten ausgleichen können, gegenüber kleinen und mittleren Betrieben abnimmt.¹ Eine über den Verlustvor- und -rücktrag hinausgehende Methode zur Vermeidung von Progressionsnachteilen aufgrund schwankender Periodeneinkommen, etwa gemäß dem Vorschlag von Hackmann² oder in der Form des Endriss'schen Progressionsausgleichs³, wäre zwar vom Leistungsfähigkeitsprinzip her zu befürworten, dürfte aber wegen des damit verbundenen Verwaltungsaufwandes und der Steuermindereinnahmen keine große Chance zur Realisierung haben.

3.5. Veräußerungsgewinne

Daß die Höhe des Freibetrages bei Veräußerung von Anteilen an einem Gewerbebetrieb durch Entnahmen oder Einlagen kurz vor einer Anteilsveräußerung beeinflusst werden kann⁴, sollte nicht ohne weiteres akzeptiert werden. Vielmehr wäre zumindest zu verlangen, daß die Gesellschafter überzeugende wirtschaftliche Gründe dafür vorbringen können, daß in einem bestimmten Zeitraum vor dem Veräußerungstag, etwa einem Jahr, Entnahmen oder Einlagen getätigt werden, die zu einer Erhöhung des anteiligen Freibetrages führen. Der Vorschlag der Steuerreformkommission, auch bei Veräußerung von Anteilen den vollen Freibetrag zu gewähren⁵, läßt das Problem der Freibetragsmanipulierung zwar gar nicht erst aufkommen, doch wäre dann eine Begrenzung hinsichtlich der Steuerpflichtigen erforderlich, die mehrere Mitunternehmeranteile auf sich vereinigen.

¹ Vgl. auch F. Neumark, a.a.O., S. 324f.

² Vgl. J. Hackmann, a.a.O.

³ Vgl. hierzu die Ausführungen von K. Kottke, Bilanzstrategie, a.a.O., S. 26ff. und die dort genannte Literatur.

⁴ Vgl. oben, S. 117f.

⁵ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 93, S. 82.

Die Inanspruchnahme des anteiligen und des gesamten Freibetrages bei der getrennten Veräußerung eines Teilbetriebes und, zu einem späteren Zeitpunkt, des gesamten Restbetriebes sollte zumindest in den Fällen verwehrt werden, in denen der Restbetrieb kurze Zeit später veräußert wird. Da nicht zuletzt auch die mehrmalige Inanspruchnahme des Freibetrages gemäß § 16 Abs. 4 EStG durch einen Steuerpflichtigen bei sukzessiver Veräußerung mehrerer Betriebe mit dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz unvereinbar ist und auch dem Personensteuer-Charakter der Einkommensteuer widerspricht, sollte § 16 EStG um eine Regelung erweitert werden, nach der der Freibetrag nur einmal innerhalb eines bestimmten Zeitraumes, etwa von 5 bis 10 Jahren, gewährt wird.

Die Verdoppelung des Freibetrages bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder bei Betriebsaufgabe wegen dauernder Berufsunfähigkeit erscheint gerechtfertigt, da dann wohl davon ausgegangen werden kann, daß die freiwerdenden stillen Reserven für die Alterssicherung erforderlich sind, die, wenn sie in anderer Form erfolgt, steuerlich begünstigt ist.¹ Für diese Gruppe sollte daher der verdoppelte Freibetrag in der bisherigen Höhe bestehen bleiben und gegebenenfalls einer inflationären Entwicklung angepaßt werden. Ansonsten wäre durchaus eine Senkung des Freibetrages zu befürworten, soweit damit nicht eine übermäßige Steigerung des Verwaltungsaufwands einhergeht.

Die bisherige Regelung der Besteuerung von Betriebsveräußerungsgewinnen als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz² erscheint dringend Änderungsbedürftig. Denn die Besteuerung mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre, bedeutet eine nicht zu unterschätzende Vergünstigung für diejenigen Steuerpflichtigen,

¹ Karl-Bräuer-Institut, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, a.a.O., S. 157.

² Vgl. oben, S. 117.

die wegen ihres überdurchschnittlich hohen Einkommens regelmäßig dem Spitzensteuersatz und einem hohen Durchschnittssteuersatz unterliegen. Es sollte daher dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen gefolgt werden, wonach eine Besteuerung mit dem Durchschnittssatz zu erfolgen hätte, "der sich ohne die Berücksichtigung der "außerordentlichen" Einkünfte ergibt. Als Mindestsatz sollte dabei jedoch der Eingangssatz der linearen Tarifzone ... angewandt werden, sofern der Steuerpflichtige es nicht vorzieht, die "außerordentlichen" Einkünfte wie ordentliche Einkünfte besteuern zu lassen."¹ Es erscheint jedoch ratsam, den Durchschnittssatz anhand eines längeren Zeitraums, etwa der vergangenen drei Jahre, zu ermitteln.

Die Begründung der gegenteiligen Auffassung der Steuerreformkommission, daß nämlich eine solche Besteuerung "der besonderen Situation bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes nicht gerecht werden"² könne, kann zumindest dann nicht überzeugen, wenn dem berechtigten Anliegen der Alterssicherung Genüge getan wird. Gegen den Beiratsvorschlag ließe sich weiter einwenden, daß die erhöhte Steuerbelastung auch das Problem der Scheingewinnbesteuerung dringlicher werden läßt. Denn wenn und insoweit die sichtbar gewordenen stillen Reserven lediglich eine inflatorische Wertsteigerung darstellen, tritt eine Substanzbesteuerung ein.³ Eine Berücksichtigung dieses Problems ist zumindest für den Fall der Durchsetzung des Beiratsvorschlags unumgänglich.

Wenn man auch die sonstigen Veräußerungsgewinne aus Vermögensobjekten, die mehrere Jahre im Besitz eines Steuerpflichtigen gewesen sind (langfristige sonstige Veräußerungsgewinne), ebenso der Steuer unterwirft wie die Spekulationsgewinne und die Betriebsveräußerungsgewinne⁴, so wäre

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 361.

² Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 92, S.82.

³ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 136.

⁴ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 341.

damit nicht nur eine wesentliche Lücke im deutschen Einkommensteuerrecht geschlossen, sondern auch das Problem der Begünstigung der Liquidation eines Gewerbebetriebes im privaten Bereich entschärft.¹ Daß die Erfassung der sonstigen Veräußerungsgewinne aus technischen Gründen auf Wertpapiere, Grundstücke und wesentliche Beteiligungen beschränkt bleiben muß, wurde bereits erwähnt.² Darüber hinaus ist das Problem der angemessenen Berücksichtigung inflatorischer Wertsteigerungen zu lösen sowie die Frage, ob der von der Besteuerung eventuell ausgehende Sperreffekt (eine Verminderung des Angebotes auf dem Grundstücksmarkt wegen der steuerlichen Belastung der Veräußerungsgewinne³) vermieden werden kann, hinzunehmen ist oder gar einen teilweisen Verzicht auf die Erfassung dieser Veräußerungsgewinne - etwa Verlängerung der Spekulationsfristen statt vollständigen Abbau - zweckmäßiger erscheinen läßt.

3.6. Verträge mit Familienangehörigen

Durch Arbeits-, Gesellschafts-, Darlehns- und Mietverträge zwischen Familienangehörigen lassen sich, wie gezeigt wurde, beträchtliche endgültige Steuerersparnisse erzielen.⁴ In diesem Zusammenhang bemerkt der Beirat, daß "Manipulationen zur Verminderung der Steuerbelastung durch Vermögensübertragungen und die Begründung von Scheinarbeitsverhältnissen zwischen den Familienmitgliedern"⁵ gerade deshalb besonders unerwünscht seien, weil daraus nur ein kleiner Teil der Steuerpflichtigen Nutzen ziehen könne. Nicht zuletzt auch deshalb fordert der Beirat den Übergang zur Besteuerung des gemeinsamen Haushaltseinkommens⁶, natürlich unter Berücksichtigung der BVerfG-Rechtsprechung zu Art. 6 GG.⁷

¹ Vgl. oben, S. 118.

² Vgl. oben, S. 229f.

³ Vgl. oben, S. 254.

⁴ Vgl. oben, S. 119 - 130.

⁵ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 347.

⁶ Ebenda; vgl. auch F. Neumark, a.a.O., S. 152.

⁷ Ebenda, S. 348.

Um der in den Formulierungen des Beirats anklingenden Kritik an den Steuerersparnismöglichkeiten durch Verträge mit Familienangehörigen nachzugehen, sei zunächst vom bisherigen System der Familienbesteuerung ausgegangen.

Für die Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Familienangehörigen ist es notwendig, daß das Gehalt tatsächlich in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers gelangt und der Arbeitsleistung entspricht.¹ Zwar besteht die Gefahr überhöhter Gehaltszahlungen, doch wird ihre Angemessenheit bei Betriebsprüfungen in aller Regel kontrolliert, eine Abweichung von den getroffenen Prüfungsfeststellungen über die Angemessenheit eines Gehaltes in den der Prüfung folgenden Jahren dürfte wegen der Gefahr eines Steuerstraßverfahrens auszuschließen sein. Wenn auch ein gewisser Unschärfebereich bestehen bleibt, so sind doch unangemessen hohe Gehälter - von Ausnahmefällen abgesehen - ohne allzu große Schwierigkeiten als solche zu erkennen. Grundsätzlich sind jedoch die aus Arbeitsverträgen resultierenden Steuervorteile zu akzeptieren, da jede andere Regelung eine unhaltbare Diskriminierung² im Sinne einer an Ehe oder Familie anknüpfenden benachteiligenden Sonderbehandlung bedeuten würde. Das vom BFH genannte Prüfungskriterium, nämlich die Frage, ob ein solcher Arbeitsvertrag auch mit einem fremden Dritten geschlossen worden wäre, schließt die Gefahr der steuerlichen Anerkennung von Scheinarbeitsverträgen weitgehend aus.

Für Gesellschaftsverträge zwischen Familienangehörigen ist es erforderlich, daß dem neu hinzukommenden Gesellschafter alle Rechte eingeräumt werden, die üblicherweise mit der vollwertigen Stellung eines Gesellschafters verbunden sind. Die bisherigen Gesellschafter müssen also auf entsprechende Teile ihres Vermögens unwiderruflich verzichten. Damit bedeuten die dem neuen Gesellschafter durch Schenkung übertragenen Anteile auch eine entsprechende Gewinnbeteiligung.

¹ Vgl. oben, S. 119f.

² Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.62, 1 Bv1 32/57, BVerfGE 13,290.

Einer unangemessen hohen Gewinnbeteiligung steht die BFH-Rechtsprechung entgegen.¹ Die aus Gesellschaftsverträgen resultierenden Steuervorteile sind daher gerechtfertigt; denn wenn sich jemand von einem Vermögensteil trennt, kann man ihm auch nicht mehr die daraus fließenden Erträge zurechnen. Das muß auch dann gelten, wenn der Familienangehörige, der über die Erträge nun verfügt, diese im gegenseitigen Einvernehmen für gemeinsame Zwecke einsetzt, etwa für die Bestreitung der Kosten der Haushaltsführung.

Das gleiche muß für Darlehns- und Mietverträge gelten.

Zur Buchwertverknüpfung² sei angemerkt, daß eine unentgeltliche Übertragung nicht mit einer Veräußerung gleichgesetzt werden kann und schon von daher eine einkommensteuerliche Erfassung der stillen Reserven beim Übertragenden nicht in Betracht kommen kann; eine Erfassung des Vermögenszuwachses durch die Einkommensteuer beim Empfänger verbietet sich im gegenwärtigen Besteuerungssystem; vielmehr handelt es sich hier um einen der ErbSt unterliegenden Fall.³ Im bisherigen System der Familienbesteuerung können daher gegen die Steuervorteile aus Arbeits-, Gesellschafts-, Darlehns- und Mietverträgen mit Familienangehörigen vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit her keine Einwände erhoben werden, auch sollte nicht von unerwünschten Manipulationen⁴ gesprochen werden. Das bedeutet weiter, daß derartige Steuervorteile allein nicht zur Begründung der Forderung nach einer Reform der Familienbesteuerung herangezogen werden können. Ob die Vorschläge des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, eine Haushaltsbesteuerung einzuführen, darüber hinaus etwa aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt sind, kann und braucht hier nicht weiter untersucht werden.

¹ Vgl. oben, S. 123ff.

² Vgl. oben, S. 123f.

³ Zur Anknüpfung der ErbSt an die Einheitswerte vgl. unten, S. 280.

⁴ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 347.

Von einem anderen Standpunkt aus kritisiert Blencke die derzeitige BFH-Rechtsprechung zur Frage der Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen Familienangehörigen. So findet sich bei ihm die Feststellung, die Ermittlung des tatsächlichen Werts eines durch Schenkung übertragenen Gesellschaftsanteils zur Festlegung einer Obergrenze der mit der Schenkung erreichbaren Gewinnverlagerung sei unangemessen kompliziert: "Man ist versucht zu fragen, warum einfach, wenn es auch kompliziert geht."¹ Da jedoch bei der Schenkung eines Kapitalanteils mit einem bestimmten Nominalwert über die anteiligen stillen Reserven zunächst keine Informationen vorliegen, die Prüfung der Angemessenheit einer vereinbarten Gewinnverteilung aber nicht allein von der Höhe des Nominalkapitals ausgehen kann, erscheint die Ermittlung eines tatsächlichen Wertes hier durchaus notwendig. Falls für diesen Zweck ein einfacheres als das bisher übliche Verfahren praktikabel ist, ist dem natürlich der Vorzug zu geben.

Weiter kritisiert Blencke² die 15 %-Grenze³ als willkürlich, doch wird das auf jeden denkbaren Prozentsatz zutreffen, so daß immer eine gewisse Willkür in Kauf genommen werden muß, wenn man die Begrenzung der durch Schenkung eines Kapitalanteils erreichbaren Gewinnverlagerung als notwendig erachtet.

Eben diese Notwendigkeit scheint Blencke zu bestreiten, wenn er fordert, daß abgesehen von Scheinverträgen und Gestaltungsmißbräuchen "Motive (auch steuerliche und familienrechtliche Gesichtspunkte) nicht zur steuerrechtlichen Ablehnung zivilrechtlich klarer und durchgeführter Gestaltungen führen (dürfen), falls nicht steuerliche Sondervorschriften dies fordern.

Wenn in solchen Fällen der wichtigste Punkt, die Gesellschaftsgründung, als solche - mit Recht - steuerlich anerkannt, der weniger wichtige, die vereinbarte (und durchgeführte)

¹ H. Blencke, Gestaltungsfreiheit, a.a.O., S. 37; vgl. auch oben, S. 123.

² H. Blencke, ebenda, S. 38.

³ Vgl. oben, S. 123.

Gewinnbeteiligung jedoch nicht respektiert wird, so ist das m.E. nicht folgerichtig."¹ Weiter kritisiert Blencke an dieser Stelle die Anwendung des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG.

Obwohl in sich schlüssig, kann der Argumentation von Blencke im Ergebnis nicht gefolgt werden; denn es kann auf keinen Fall darauf verzichtet werden zu verhindern, daß hohe Gewinnbeträge an Familienangehörige ausgeschüttet werden, denen nur ein unverhältnismäßig kleiner Kapitalanteil übertragen wurde; sonst bestünde nämlich die Möglichkeit, nur einen sehr geringen Gesellschaftsanteil zu übertragen², also die Position des Alleingesellschafters beizubehalten und die damit verbundenen Einflußmöglichkeiten und Vorteile weiter zu nutzen und dennoch beträchtliche Gewinne auf die Familienangehörigen zu verlagern, deren Verfügungsmacht auch über die auf sie verlagerten Beträge wegen der dominierenden Position des Alleingesellschafters weitgehend eingeschränkt wäre. Einer solchen Gestaltungsmöglichkeit muß im Interesse des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes entgegengetreten werden; ob dem BFH das hier in rechtlich überzeugender Weise (durch Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) gelungen ist, kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben. Daß von Seiten des BFH abgestellt wird "auf wirtschaftlich vernünftige Gründe bei Familiengesellschaften und darauf, ob entsprechende Gewinnverteilungsvereinbarungen auch mit Fremden getroffen worden wären,"³ kann nicht mit dem Hinweis auf die Möglichkeit eines mit einem Fremden eindeutig getroffenen und durchgeführten, wirtschaftlich aber völlig unvernünftigen Vertrages⁴ in Frage gestellt werden. Denn es ist doch wohl durchaus berechtigt zu unterstellen, daß einerseits bei Verträgen mit Fremden die gegensätzlichen Interessen für eine angemessene

¹ H. Blencke, a.a.O., S. 40.

² Hierdurch ließen sich auch die schenkungssteuerlichen Konsequenzen einer Übertragung vermeiden; vgl. H. Beisse, Zur Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, "FR", 1973, S. 57.

³ Vgl. H. Blencke, a.a.O., S. 41.

⁴ Ebenda, S. 41f.

Vertragsgestaltung sorgen und daß andererseits die oft gleichgerichtete Interessenlage von vertragsschließenden Familienangehörigen zu Vertragsgestaltungen führen kann oder sogar verleitet, die über einseitige Vereinbarungen nichts weiter als Steuervorteile durch Einkommensverlagerung zu erreichen suchen, ohne daß man auch die entsprechenden negativen Konsequenzen auf sich nehmen will, nämlich die Preisgabe der wirtschaftlichen Positionen, die die Grundlage für die Entstehung des dann verlagerten Einkommens darstellen sowie die schenkungsteuerlichen Konsequenzen der Übertragung dieser Position. Insgesamt ist es daher gerechtfertigt, "in dem dem Mißbrauch mehr ausgesetzten Bereich schärfere rechtliche Anforderungen zu stellen, wenn diese an die tatsächlichen Verschiedenheiten"¹ anknüpfen und geeignet sind, der Mißbrauchsgefahr vorzubeugen.

Da sich die Vorteile von Verträgen zwischen Familienangehörigen praktisch auf kleine und mittlere Unternehmen beschränken² und da sich häufig der Hinweis findet, daß Großunternehmen steuerlich besonders privilegiert seien³, könne es naheliegen, die Vorteile aus derartigen Verträgen als entsprechenden Ausgleich zusätzlich zu rechtfertigen. Abgesehen von den grundsätzlichen Einwendungen gegen diese Argumentation, nämlich daß hier mit sehr grobem Maß gemessen wird und daß "die Irrationalität einer Maßnahme meist nicht einmal im (fiktiven) Durchschnitt, geschweige denn in jedem Einzelfalle, durch tendenziell entgegengerichtete Eingriffe aufgehoben wird"⁴, wurde gezeigt, daß die Möglichkeit zu derartigen Vertragsgestaltungen dieser Rechtfertigung nicht bedarf. Im Falle einer Änderung des derzeitigen Systems der Familienbesteuerung sollten jedoch auch derartige Überlegungen nicht ganz außer acht gelassen werden.

¹ H. v. Wallis, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, a.a.O., S. 215; Wiedergabe des BVerfG-Beschl. vom 7.7.1969, in: "BB", 1967, S. 374.

² Vgl. M. Jahrmarkt, a.a.O., S. 158.

³ So etwa bei F. Neumark, a.a.O., S. 327f. und im Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 367.

⁴ F. Neumark, a.a.O., S. 240.

Die steuerliche Anerkennung von Nießbrauchsverträgen¹ erscheint zunächst befremdlich, betrachtet man den Wortlaut des § 12 EStG, wo es heißt, daß nicht abgezogen werden dürfen "freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen". Doch ist zu beachten, daß bei Zahlungen aufgrund eines Nießbrauchsrechts streng genommen von einer Zuwendung keine Rede sein kann; denn der Nießbrauchsbesteller belastet durch die Einräumung des Nießbrauchs sein Vermögen, es liegt also eine ähnliche Situation wie bei der Schenkung eines Anteils vor, d.h. der Nießbraucher entnimmt kraft seines Rechts. Wenn der Gesetzgeber das bürgerlich-rechtliche Institut des Nießbrauchs schafft oder billigt, sollte er es durch das Steuerrecht nicht ohne weiteres wieder aushöhlen.

Im Ergebnis erlaubt der Nießbrauch dennoch eine gewisse, wenn auch eingeschränkte Umgehung des § 12 Nr. 2 EStG, da letztlich die Verneinung der Zuwendung von Zahlungen aufgrund einer Nießbrauchsverpflichtung bei unentgeltlicher Einräumung des Nießbrauchsrechts nur als sehr formales Argument gewertet werden kann. Da die Einkünfte aus dem Nießbrauchsrecht beim Nießbraucher versteuert werden müssen, beschränkt sich der steuerliche Vorteil eines solchen Vertrages auf eine innerfamiliäre Progressionsmilderung. Auch erscheint ein Verzicht auf die steuerliche Anerkennung von Nießbrauchsverträgen wenig zweckmäßig, da bei einer solchen Änderung des Steuerrechts wohl vermehrt auf die anderen Vertragsarten, also je nach Lage des Einzelfalls auf Gesellschafts-, Darlehns-, Miet- oder Rentenverträge, ausgewichen werden würde.

Auch Unterhaltsverpflichtete und Berechtigte sollten die Möglichkeit haben, untereinander wie mit fremden Dritten

¹ Vgl. oben, S. 126f.

Geschäfte auf Rentenbasis zu tätigen. Die steuerliche Anerkennung einer Rentenverpflichtung in Verbindung mit einer Gegenleistung, die nicht weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung ausmacht, ist daher wohl gerechtfertigt.¹ Da auch hier die steuerliche Entlastung auf der einen mit einer Belastung auf der anderen Seite einhergeht, läßt sich durch Rentenverträge ebenfalls eine innerfamiliäre Progressionsmilderung erzielen, wenn auch nur in Höhe des Ertragsanteils.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit des Ertragsanteils bei Rentenversprechen ohne Gegenleistung zwischen Unterhaltsverpflichteten ist allerdings wegen der Anerkennung auch der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung schwer verständlich; diese unterschiedliche Behandlung läßt sich auch damit nicht begründen, daß durch die Nießbrauchseinräumung ähnlich wie durch die Schenkung einer Beteiligung eine Einkommensquelle übertragen wird, bei Rentenzahlungen dagegen lediglich über das laufende Einkommen von Zahlung zu Zahlung verfügt würde, da Voraussetzung für das Vorliegen einer Rente ein selbständiges Rentenstammrecht ist, das durchaus mit einem Nießbrauchsrecht verglichen werden kann. Schwer verständlich erscheint dann auch weiter die Tatsache, daß diejenigen dauernden Lasten, die nicht als Renten angesehen werden, in voller Höhe als Sonderausgaben abgesetzt werden können. Es ist daher zuzustimmen, wenn die Steuerreformkommission vorschlägt, "von den privaten Veräußerungsrenten abgesehen, die Rente oder dauernde Last nach Verrechnung mit einem etwaigen Gegenwert voll als Sonderausgaben oder Werbungskosten zum Abzug zuzulassen, andererseits beim Rentenbezieher nach Ausgleich mit dem Gegenwert steuerlich voll zu erfassen."²

¹ Vgl. oben, S. 129.

² Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 416, S. 159.

3.7. Vermietung und Verpachtung

Die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen über zwei bis fünf Jahre¹, die Steuerung von Einnahmen und Ausgaben unter Beachtung von § 11 EStG¹ und das Vorziehen von Werbungskosten in das Jahr vor Baubeginn² sind als Maßnahmen im Rahmen des averaging zu betrachten und sollten daher nicht eingeschränkt werden.

Hingegen kann die Vereinbarung eines möglichst hohen Damnums und entsprechend niedrigerer Zinsen durchaus als Gestaltungsprivileg bezeichnet werden; denn das Vorziehen von Finanzierungskosten etwa vor den Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit eines Einfamilienhauses in Form eines möglichst hohen Damnums³ läßt sich nicht mehr als averaging-Maßnahme begreifen. Vielmehr handelt es sich hier in der Mehrzahl der Fälle um eine endgültige Steuerersparnis, da bei einer Entrichtung der Finanzierungskosten in Form von Zinsen diese wegen der Begrenzung auf den Grundbetrag³ gar nicht oder kaum steuermindernd zum Zuge kommen. Ursache hierfür ist die derzeitige Form des § 21a EStG; zwar setzt § 21 EStG in Abs. 2 fest, daß zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus gehört, doch wird durch § 21a EStG statt des Ansatzes eines realistischen Nutzungswertes ein fiktiver Wert gewählt, der dem tatsächlichen Nutzen oder der Last aus einer Wohnung im eigenen Haus höchstens zufällig entspricht. An die Stelle der bisherigen Regelung sollte daher die Verpflichtung treten, das Damnum über die Gesamtlaufzeit des Kredits gleichmäßig zu verteilen. Zwar läge darin eine Durchbrechung der Methode der Ermittlung der Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, doch besteht eine solche Durchbrechung im Interesse der Vergleichbarkeit der beiden Gewinnermittlungsarten ja auch in der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der jeweiligen Nutzungsdauer.

¹ Vgl. oben, S. 131.

² Vgl. oben, S. 132.

³ Vgl. ebenda.

Mit der Verpflichtung zur Verteilung des Damnums würde auch das 'Kölner Modell' wesentlich an Attraktivität verlieren¹, das - zumindest von seiner Konzeption her - ausschließlich Spitzenverdienern Vermögensbildung durch Steuerersparnis ohne oder mit minimalem Eigenkapitaleinsatz ermöglichen soll, ein Ziel, das, wenn nicht schon dem Gleichmäßigkeitsgrundsatz, so doch dem Redistributionspostulat entgegensteht.

¹ Vgl. oben, S. 132.

3.8. Zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten bei Unternehmenssteuern

3.8.1. Körperschaftsteuergestaltung

Durch Schaffung zweckdienlicher Gesellschaftsformen (GmbH & Co KG; GmbH & Still)¹ oder durch entsprechende Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter² konnte der Gewinn einer Kapitalgesellschaft in beträchtlichem Ausmaß direkt den Gesellschaftern zugeführt werden, wodurch die Doppelbelastung durch KöSt und ESt entfiel. Ob diese Entwicklung mit Sinn und Zweck des Körperschaftsteuergesetzes alter Fassung vereinbar war, mag mit Fug und Recht bezweifelt werden. Da jedoch gegenüber dem früheren Körperschaftsteuergesetz erhebliche Bedenken bestanden³ und die Doppelbelastung, abgesehen von den Fällen ausländischer Anteilseigner und nichtabziehbarer Aufwendungen, durch die Körperschaftsteuerreform inzwischen beseitigt ist, erübrigt sich ein Eingehen auf die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbelastung im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes a.F.

3.8.2. Gewerbesteuergestaltung

Zwar kann auch gegenüber dem Gewerbesteuergesetz bezweifelt werden, daß es, zumindest in seiner derzeitigen Form, Platz innerhalb eines modernen Besteuerungssystems haben sollte,⁴ doch da in absehbarer Zeit eine grundlegende Reform des Gewerbesteuerrechts wohl kaum zu erwarten ist, muß zumindest der Frage nachgegangen werden, inwieweit die aufgezeigten

¹ Vgl. oben, S. 135ff.

² Vgl. oben, S. 135f.

³ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 363ff. sowie Steuerreformkommission 1971, a.a.O., IV Tz. 2 - 93, S. 294 - 314. Zur gegenteiligen Auffassung vgl. K. Schredelseker, Kritik an der Körperschaftsteuerreform, "Finanzarchiv", N.F. 31, 1972, S. 27.

⁴ Vgl. etwa Steuerreformkommission 1971, VIII Tz. 120 - 148, S. 727 - 731 sowie Karl-Bräuer-Institut, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, a.a.O., S. 75ff.

Möglichkeiten zur Gewerbesteuervermeidung als deutliche Verstöße gegen die Gerechtigkeitsgrundsätze anzusehen sind und daher noch vor einer Gewerbesteuerreform beseitigt werden sollten.

Die Steuerung des Kontenstandes von zwei oder mehr Kontokorrentkonten, um das Entstehen von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen zu vermeiden¹, kann nur als taktisches Manöver angesehen werden und nicht darüber hinwegtäuschen, daß hier Kontokorrentkredite über längere Zeit dem Betrieb zur Verfügung stehen. Wenn nun sämtliche das Betriebskapital über längere Zeit verstärkenden Kredite als Dauerschulden angesehen werden und die entsprechenden Zinsen als Dauerschuldzinsen gelten, so muß das wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit auch für Kontokorrentkredite gelten, ohne Rücksicht darauf, wie diese nun gesteuert oder umgeschichtet werden.

Einer Verwirklichung dieser Forderung dürften jedoch erhebliche Schwierigkeiten entgegenstehen. Denn einerseits ist zu vermeiden, daß Kredite, die tatsächlich nur der vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, auch als Dauerschulden angesehen werden, zum anderen stellt sich die Frage, wie im Zusammenhang hiermit eine fortwährende Inanspruchnahme von Wechselschulden oder Lieferantenkrediten zu bewerten wäre.

Aus Praktikabilitätsgründen schlägt die Steuerreformkommission vor, "den Begriff der Dauerschulden künftig in Anlehnung an § 151 des AktG festzulegen."² Die daraus folgende Beschränkung auf Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren bedeutet allerdings eine Steuermindereinnahme von 490 Mio DM für 1970³, ein Ausfall, der sich nur mit dem Hinweis auf Verwaltungsvereinfachung kaum durchsetzen lassen wird. Wegen der Unvermeidlichkeit der Verstöße gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz bei dem Versuch, auch

¹ Vgl. oben, S. 137.

² Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VIII Tz. 220, S. 742.

³ Steuerreformkommission 1971, Anlage 55, S. 1117.

kurzfristige Schulden, sofern sie nicht nur zur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, gewerbesteuerlich zu erfassen, sollte dennoch der Vorschlag der Kommission weiterverfolgt werden.

Für den gewerbesteuerlichen Vorteil aus der Übertragung eines Betriebsgrundstückes oder Gebäudes auf einen Familienangehörigen und der Zurückmietung durch den Betrieb¹ gelten die obigen grundsätzlichen Ausführungen zu Verträgen mit Familienangehörigen. Gegen den Gewerbesteuvorteil aufgrund solcher Verträge lassen sich daher keine Einwendungen erheben, sofern die Grundlage dieses Vorteils, die derzeitige Fassung von § 8 Nr. 7 GewStG, akzeptiert wird.²

Daß Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nicht zu den Verbindlichkeiten gehören, die bei der Ermittlung des Gewerbekapitals hinzugerechnet werden müssen³, ist als eine Begünstigung einer bestimmten Art von langfristigem Fremdkapital anzusehen, die, abgesehen von den steuerrechtlichen Erwägungen des BFH⁴, höchstens damit begründet werden könnte, daß den Unternehmen ein Anreiz gegeben werden soll, ihren Arbeitnehmern Pensionszusagen zu gewähren. Daß sich diese gewerbesteuerliche Förderungsmaßnahme neben den sonstigen Vorteilen der Pensionsrückstellungen tatsächlich noch auf den Umfang der Pensionszusagen auswirkt, muß jedoch bezweifelt werden. Die gewerbesteuerliche Begünstigung der Pensionsrückstellungen sollte daher entfallen.⁵

¹ Vgl. oben, S. 138f.

² Vgl. auch die grundsätzlichen Einwände gegen die Gewerbeertragsteuer von seiten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VIII Tz. 216ff., S. 741.

³ Vgl. oben, S. 139.

⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 4.12.1962, I 71/60 S, BStBl 1963 III, S. 93.

⁵ Vgl. auch die Konzeption der Steuerreformkommission zur Gewerbekapitalsteuer, wo dieses Problem von vornherein entfällt. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VIII Tz. 221 - 225, S. 742.

3.8.3. Umsatzsteuergestaltung

Der Verzicht auf Steuerbefreiung bei Vermietung an gewerbliche Mieter ermöglicht den Abzug der Vorsteuerbeträge, ohne daß der Vermieter irgendwelche Nachteile in Kauf nehmen muß, da der Mieter in der Regel die zusätzlich zur Miete anfallende Umsatzsteuer seinerseits als Vorsteuer abziehen kann.¹ Der sich daraus für den Vermieter ergebende Steuervorteil ist Konsequenz des derzeitigen Mehrwertsteuersystems und entspricht voll und ganz dem Zweck des UStG, das ja eine steuerliche Belastung der Endstufe erreichen will. Die Steuerbefreiung bei gewerblicher Vermietung kann daher, wenn überhaupt, höchstens in den Fällen als eine Begünstigung angesehen werden, in denen an nicht der Regelbesteuerung unterliegende gewerbliche Mieter (sogenannte Miniunternehmer) vermietet wird. Hiergegen lassen sich wegen der engen umsatzmäßigen Begrenzung des Miniunternehmertums keine Einwände erheben.

Ein Verzicht auf Steuerbefreiung bei Vermietung an Private ist nicht zulässig², so erstaunlich ein Verbot, auf eine Steuerbefreiung zu verzichten, zunächst auch wirken mag. "Zweck der Steuerbefreiung ist seit jeher, die Wohnungsmieten nicht durch die Umsatzsteuer zu belasten."³ Der durch Zwischenvermietung erreichbare Verzicht auf Steuerbefreiung stellt eine vom Gesetzgeber nicht vorgesehene Begünstigung des Neubaus von Mietwohnungen dar; wegen des Zwanges, über 10 Jahre die Mieterlöse der Umsatzsteuer zu unterwerfen, bedeutet der Abzug der in den Herstellungskosten enthaltenen Vorsteuerbeträge allerdings nur einen liquiditätsmäßigen Vorteil. Zwar könnte versucht werden, diesen Vorteil ebenso zu rechtfertigen wie die USt-Befreiung der Wohnungsmieten, doch würde eine solche Argumentation nicht darüber hinwegtäuschen, daß der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur durch eine äußerst geschickte Wahl von bürgerlich-

¹ Vgl. oben, S. 140.

² Vgl. ebenda.

³ K. Peter, Umsatzsteuerkommentar, Herne-Berlin, Anm. 3 zu § 4 Nr. 12 UStG.

rechtlichen Maßnahmen in Verbindung mit einer entsprechenden Tatsachengestaltung erreicht wird. Hier handelt es sich also von vornherein um eine doch etwas fragwürdige Konstruktion, die wohl kaum vom Gesetzgeber beabsichtigt worden ist und somit eine verdeckte Bevorzugung der Mietwohnungsbranche darstellt. Den Umfang einer Begünstigung zu bestimmen, muß jedoch dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Ob eine weitere Beschränkung der Möglichkeiten zur Zwischenvermietung über den bisherigen Stand hinaus¹ durchführbar ist, scheint fraglich; denn dem dürfte entgegenstehen, daß die Freie Wahl eines Vertragspartners, hier des Mieters, wohl nicht durch steuerrechtliche Bestimmungen beeinträchtigt werden darf.

Das Umsatzsteuergesetz erlaubt bei Umsätzen von nicht mehr als 250 TDM die Wahl zwischen Soll-Versteuerung und Ist-Versteuerung. Die Regelung der Ausnahmen von der 250 TDM-Grenze² kann eine Privilegierung für Freiberufler und Vermieter bedeuten. Zusammen mit der oben (S. 214) vorgeschlagenen Einschränkung der Gewinnermittlungswahlrechte sollte die 250 TDM-Grenze einheitlich für alle Umsatzsteuerpflichtigen eingeführt werden.

Die Unternehmensaufspaltung mit dem Ziel, die Regelung des § 19 UStG in Anspruch zu nehmen, ist zweifellos eine unrechtmäßige Ausnutzung einer Vergünstigung für Kleinunternehmer.³ Zwar ist eine Mißbrauchsbekämpfung schwierig, solange an dieser Vergünstigung festgehalten wird, doch nimmt wegen der inflationären Entwicklung die Bedeutung dieses Problems ab, wenn, wie bisher, an der 60 TDM-Grenze festgehalten wird.

Der Verzögerung der Rechnungsausstellung und dem damit verbundenen Hinausschieben der Umsatzsteuerzahlung kann ohne weiteres durch eine bessere Kontrolle seitens der Finanzkasse begegnet werden. Solange eine derartige Überwachung

¹ Vgl. oben, S. 141.

² Vgl. ebenda.

³ Vgl. oben, S. 141f.

noch nicht mit Hilfe der Datenverarbeitung durchgeführt wird, sollte zumindest darauf geachtet werden, welche Unternehmen nennenswerte Umsatzsteuererstattungen erhalten. Darüber hinaus wäre zu prüfen, ob die Umsatzsteuer nicht mit Eingang der Vorauszahlungen an das Finanzamt abgeführt werden sollte.

3.9. Zur steuerlichen Bevorzugung des Grundbesitzes

Durch die Anknüpfung der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer an die relativ niedrigen Einheitswerte¹ wird einer bestimmten Vermögensart und damit auch deren Eigentümern eine steuerliche Vorzugsstellung eingeräumt, die nicht nur eklatant gegen den Gleichmäßigkeits- und Leistungsfähigkeitsgrundsatz verstößt, sondern auch deswegen abzulehnen ist, weil dadurch die Kapitalanlage in einem nicht beliebig vermehrbaren Gut, nämlich Grund und Boden, sowie das Festhalten daran steuerlich gefördert wird. Wie dringend hier eine Änderung erforderlich ist, zeigt sich etwa daran, daß die Übertragung von Grundvermögen, das in Höhe des jeweiligen Einheitswertes belastet ist, erbschaftsteuerfrei durchgeführt werden kann; durch entsprechende Umschichtungsmaßnahmen kann somit Grundvermögen in beliebigem Umfang erbschaftsteuerfrei übertragen werden. Neben die Möglichkeit, der Erbschaftsteuer ganz zu entgehen, tritt die Ungleichmäßigkeit der steuerlichen Belastung nicht nur im Verhältnis der Erbfälle zueinander, sondern auch innerhalb ein- und desselben Erbfalles.²

Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer sollte daher von der Einheitsbewertung des Grundvermögens abgegangen werden und stattdessen Werte zugrunde gelegt werden, die möglichst nahe an die Verkehrswerte herankommen. Da die Finanzverwaltung für das Grundvermögen Kaufpreissammlungen führt

¹ Vgl. oben, S. 143f.

² Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VII Tz. 30, S.622.

und da höchstens 50.000 Erbschaftsteuerfälle im Jahr zu bearbeiten sind¹, erscheint eine solche Regelung auch vom Verwaltungsaufwand her tragbar.² Für eine derartige Regelung spricht, daß ein Übergang zu einer zeitnahen Ermittlung der Einheitswerte des Grundvermögens zur Zeit als unrealistisch anzusehen ist; selbst ein sechsjähriger Turnus, vom Wissenschaftlichen Beirat als Minimum verlangt,³ dürfte sich wohl kaum einhalten lassen. Man sollte sich daher vielleicht zunächst darauf beschränken, eine Neufestsetzung der Einheitswerte (orientiert am Verkehrswert) alle 15 - 20 Jahre anzustreben und jährlich Zuschläge anzusetzen, die aus regional und funktional differenzierten Indices der Preisentwicklung des Grundvermögens abzuleiten wären.

Mit der Anknüpfung der Erbschaftsteuer an die Verkehrswerte, die allerdings m.E. mit einer Neugestaltung des Tarifs einhergehen muß, wäre auch die größte Unzulänglichkeit erst einmal beseitigt, da die Orientierung der laufenden Vermögenssteuer an den Einheitswerten ein weniger dringliches Problem darstellt; denn durch die Grundsteuer liegt hier zumindest tendenziell ein gewisser Ausgleich vor,⁴ wenn auch wahrscheinlich nicht in einem angemessenen Ausmaß. Die Frage der Änderung der Grundsteuer wäre auch unter

¹ Vgl. "DStB", Mai 1971, S. 83.

² Vgl. auch Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VII Tz. 34, S. 622f. sowie Gutachten zur Reform der direkten Steuern, S. 388.

³ Ebenda, S. 374. Zur Veranschaulichung des mit der Bewertungstätigkeit verbundenen Verwaltungsaufwands sei erwähnt, daß nach Angaben des Vorsitzenden des Bundes Deutscher Steuerbeamten, Fredersdorf, 12 Mio Bewertungseinheiten zu erfassen sind, dafür (ohne Einheitsbewertung für die Gewerbekapitalsteuer) fast 9 % des Personals der Finanzverwaltung eingesetzt wird; vgl. "DStB", Januar 1971, S. 12. "Die Personal- und Verwaltungskosten für die Bewertung belaufen sich auf ca. 300 Mio DM, d.h. mehr als 10 v.H. des Steueraufkommens der Vermögensteuer werden allein für die Einheitsbewertung ausgegeben" (ohne Erhebungskosten für die VSt selbst); vgl. Karl-Bräuer-Institut, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, a.a.O., S. 112.

⁴ Vgl. auch F. Neumark, a.a.O., S. 401.

diesem Gesichtspunkt zu prüfen.¹ Grundlage dieser Überlegung ist natürlich die Auffassung, daß die Grundsteuer entfallen sollte, sobald auch für die Vermögensteuer eine realitätsnahe Bewertung zum Zuge kommt, eine These, die hier allerdings nicht weiter diskutiert werden soll.²

3.10. Erbschaftsteuerausweichung durch Kettenschenkung

Damit zwei hintereinander liegende Schenkungen nicht als Gestaltungsmißbrauch in Form der Kettenschenkung verworfen werden³, ist es unter anderem notwendig, daß keine rechtliche Verpflichtung des ersten Beschenkten zur Weitergabe besteht. Dennoch fällt es schwer, in den einzelnen Schenkungen innerhalb einer Kettenschenkung getrennte Vorgänge zu sehen, auch wenn dies formalrechtlich klar und eindeutig der Fall ist. Kettenschenkungen sind also dann als Gestaltungsprivileg zu werten, wenn sich die Beteiligten untereinander einig sind, daß tatsächlich eine Kettenschenkung, auch ohne rechtliche Verpflichtung, durchgeführt werden soll. Es liegt wohl nahe zu vermuten, daß das bei der Mehrzahl der Kettenschenkungen der Fall ist. Die Mißbilligung ergibt sich daraus, daß am Ende des Vorgangs ein Ergebnis steht, das nicht von der vom Gesetzgeber vorgesehenen steuerlichen Belastung getroffen wird, und daß darüber hinaus die Kettenschenkung nur innerhalb derjenigen Familien möglich ist, bei denen die als Zwischenstationen notwendigen Familienmitglieder vorhanden sind.

Als ursächlich für die Möglichkeit, durch eine Kettenschenkung der Erbschaftsteuer auszuweichen, ist letztlich die Vielzahl der Steuerklassen, Freibeträge und Steuersätze anzusehen. Da es auch das Steuerrecht wohl kaum verhindern kann, daß ein Beschenkter den Gegenstand der Schenkung an einen

¹ Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., VIII Tz. 107ff., S. 722f.

² Vgl. ebenda sowie F. Neumark, a.a.O., S. 392.

³ Vgl. oben, S. 145f.

Dritten unentgeltlich weitergibt, kann der Kettenschenkung höchstens dadurch entgegengetreten werden, daß die Zahl der Steuerklassen, etwa gemäß dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats¹, auf zwei beschränkt wird; aber auch das würde natürlich die Attraktivität der Kettenschenkung nicht ganz beseitigen.

Die Begünstigung des § 27 Abs. 1 ErbStG, wonach für Personen der Steuerklasse I oder II der Steuerbetrag auf das Vermögen, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist, um 10 bis 50 % ermäßigt wird², sollte ausdrücklich nur gewährt werden, wenn mindestens der erste oder der zweite Erwerb ein Erwerb von Todes wegen ist. Durch Einfügung einer entsprechenden Bestimmung in den § 27 ErbStG würde die Vorteilhaftigkeit der Kettenschenkung wenigstens hier eine Einschränkung erfahren.

3.11. Grunderwerbsteuergestaltung

Der erbschaftsteuerlichen Kettenschenkung ähnelt der Fall der Kettenübertragung eines Grundstücks vom Vater über den Sohn auf die Ehefrau des Sohnes.³ Der oben beschriebene Beispielsfall stellt bei Übereinstimmung aller Beteiligten letztlich auch eine Maßnahme zur Ausweichung der Grunderwerbsteuer dar, die kaum gebilligt werden kann. Die Gründe für die Mißbilligung entsprechen denen bei der erbschaftsteuerlichen Kettenschenkung; eine Abhilfe erscheint hier allerdings kaum durchsetzbar, da auf die derzeitige grunderwerbsteuerliche Begünstigung von Grundstücksübertragungen im engsten Familienbereich wohl nicht verzichtet werden wird.

Die Grunderwerbsteuerbefreiung des Erwerbs eines Grundstücks durch eine ausschließlich aus dem Veräußerer und seinen

¹ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 384.

² Vgl. oben, S. 146f.

³ Vgl. oben, S. 151.

Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung ist lediglich die Anwendung der Grunderwerbsteuerbefreiung bei Grundstücksübertragungen zwischen in direkter Linie Verwandten auch im Bereich der von diesen gebildeten Gesellschaften. Insoweit können auch gegen die Begünstigung der Grundstücksübertragung zwischen Familiengesellschaften und deren Gesellschaftern¹ keine Einwände erhoben werden.

Die Möglichkeiten, beim Übergang von Gesellschaftsanteilen die Grunderwerbsteuer zu vermeiden,² stellen eine bedenkliche Durchbrechung der Allgemeinheit der Besteuerung des Grunderwerbs dar. Denn wenn etwa alle Anteile einer Kapitalgesellschaft, die über nennenswerten Grundbesitz verfügt, den Eigentümer wechseln sollen, wird sich immer die Möglichkeit finden, die Vereinigung aller Anteile in einer Hand zu vermeiden, ohne daß der Erwerber eine spürbare Beeinträchtigung seiner Stellung als Alleineigentümer in Kauf nehmen muß.

Ein Abbau dieser Privilegierung der Grundstücksübertragung im gewerblichen Bereich ist praktisch nicht möglich; bezeichnenderweise ist auch der BFH³ von seiner früheren Auffassung abgegangen, daß die Zurückbehaltung eines Zwerganteils beim Veräußerer wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedeutungslos für die Grunderwerbsteuer sei. Weiter haben die Befreiungsvorschriften für den Wohnungsbau und den Agrarsektor dazu geführt, "daß heute über 70 v.H. der dem Grunde nach unter die Grunderwerbsteuergesetze fallenden Erwerbsvorgänge steuerfrei sind."⁴ Diese Beschränkung der Belastung des Grunderwerbs auf eine Minderheit von Erwerbsvorgängen kann als ein weiteres Argument dafür aufgefaßt werden, Veräußerungsgewinne im privaten und im gewerblichen Bereich steuerlich gleichermaßen zu erfassen; umso eher könnte dann von der Grunderwerbsteuer abgegangen werden.

¹ Vgl. die oben, S. 148ff. genannten Beispiele.

² Vgl. oben, S. 148f.

³ Vgl. BFH-Urteil vom 10.1.1962, II 13/61 U, BStBl 1962 III, S. 133 und vom 16.3.1966, II 26/63, BStBl 1966 III, S. 254.

⁴ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., IX Tz. 111, S. 807; vgl. auch Westenberger, Grunderwerbsteuer, Steuerkongreß-Report 1973, S. 285, wo dieser Anteil bereits auf 80 % geschätzt wird.

3.12. Zum Besteuerungsverfahren

Der derzeitige Ablauf des Veranlagungsverfahrens bringt für die veranlagten Steuerpflichtigen eine Reihe von Vorteilen mit sich, so durch die Art der Festsetzung der Vorauszahlungen¹ durch den Zeitverlust bis zum Tage der Abschlußzahlung², ferner dadurch, daß eine endgültige Steuerfestsetzung erst durch die Betriebsprüfung erfolgt;³ die daraus resultierenden Zahlungsverzögerungen, die der Steuerpflichtige in bestimmten Grenzen beeinflussen kann, führen im erheblichen Ausmaß⁴ zu Zinsgewinnen der veranlagten Steuerzahler. Es kommt hinzu, daß quantitative und qualitative Mängel der Betriebsprüfung⁵ allem Anschein nach Steuerausfälle in Milliardenhöhe⁶ verursachen. Dieser Bevorzugung des veranlagten Steuerpflichtigen steht das Quellenabzugsverfahren gegenüber, das dem Lohnsteuerpflichtigen die Steuerbeträge monatlich entzieht, und zwar systembedingt in der Mehrzahl der Fälle etwas höher als es seiner Jahressteuerschuld entspricht;⁷ den Vorteilen des veranlagten Steuerzahlers entsprechen damit umgekehrt die verfahrensbedingten Nachteile des Lohnsteuerpflichtigen. Ebenfalls wirken sich die Kompliziertheit des Steuerrechts und die Arbeitsüberlastung der Finanzverwaltung für die Mehrzahl der Veranlagten vorteilhaft, für die dem Quellenabzug Unterworfenen dagegen in der Regel nachteilig aus. Diese sich aus dem Besteuerungsverfahren ergebende Ungleichbehandlung der einzelnen Steuerzahler, die noch zu den Vorteilen, die weite Teile der veranlagten Steuerpflichtigen

¹ Vgl. oben, S. 152f.

² Vgl. oben, S. 153 - 158.

³ Vgl. oben, S. 159ff.

⁴ Vgl. oben, S. 181f.

⁵ Vgl. oben, S. 159 - 163 und S. 164 - 166.

⁶ Vgl. oben, S. 181.

⁷ Vgl. W. Upmeyer, a.a.O., S. 68f.

im unterschiedlichen Ausmaß bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens genießen, hinzutritt, sollte nicht länger hingenommen werden, auch wenn sich grundlegende Änderungen, deren Ausarbeitung und Einführung erhebliche Zeit in Anspruch nehmen dürfte, nicht nur im Besteuerungsverfahren, sondern auch im derzeitigen Steuersystem, insbesondere in Richtung auf eine längst überfällige Vereinfachung als notwendig erweisen.

Zur Verbesserung der augenblicklichen Situation hingegen könnten die folgenden Maßnahmen in Betracht gezogen werden: Es ist naheliegend, zunächst an Veränderungen des Veranlagungs- und des Quellenabzugsverfahrens zu denken, insbesondere an die Einführung der sogenannten Vollverzinsung, ferner an eine Angleichung der beiden Verfahren. Damit einhergehen müßte allerdings eine gewisse Umstellung der Verwaltung.

Eine Verstärkung des Betriebsprüfungsdienstes dürfte, da eine deutliche Ausdehnung der Finanzverwaltung wohl nur schwer durchsetzbar sein wird, nur durch eine Verlagerung vom Innen- zum Außendienst erreichbar sein, verlangt also eine noch weitergehende Reorganisation. Unabdingbare Voraussetzung für derartige Reformen ist freilich eine deutliche Vereinfachung des derzeitigen Steuerrechts.

V. Möglichkeiten zum Abbau der Gestaltungsprivilegien

Bei der Konfrontation der Gestaltungsfreiheit mit den Besteuerungsgrundsätzen konnte keineswegs in allen Fällen, in denen sich eine Verbesserung als erforderlich erwies, ein Änderungsvorschlag entwickelt werden, der ohne grundlegende Reform des Steuersystems geeignet wäre, eine in Grenzen befriedigende Situation herbeizuführen. So blieb etwa in einem der wichtigsten Bereiche der Gestaltungsfreiheit, nämlich der Bildung von stillen Reserven, keine andere Möglichkeit, als auf die Betriebsprüfung zu verweisen.

Eine Erhöhung des Betriebsprüfungsturnus, also eine Verlagerung der Tätigkeit der Finanzverwaltung auf den Außendienst, verlangt aber sowohl eine Reorganisation der Verwaltung als auch eine deutliche Vereinfachung des Steuerrechts, da durch Personalvermehrung allein dieses Ziel keineswegs zu erreichen ist; denn dem Wachstum der Finanzverwaltung in dem dafür notwendigen Ausmaß stehen derzeit wohl unüberwindliche finanzielle und politische Hindernisse entgegen.

Ferner ist in diesem Zusammenhang eine Reihe praktischer Schwierigkeiten nicht zu übersehen. So weist etwa der Hessische Landesrechnungshof auf die begrenzten Kapazitäten der Ausbildungs- und Fortbildungsstätte der Landesfinanzverwaltung sowie der Landesfinanzschule hin.¹ Hierbei handelt es sich deswegen um einen besonders gravierenden Mangel, weil gerade für den Betriebsprüfungsdienst besser ausgebildetes Personal notwendig ist. Zu bedenken ist weiter, daß die Verbesserung der Betriebsprüfungssituation nicht einfach durch eine deutliche Erhöhung der Zahl der im Betriebsprüfungsdienst Tätigen (1975 circa 6.800; vgl. Tabelle 1, S. 160) erreicht werden kann, da ja auch die Auswertung der Betriebsprüfungsberichte gesichert sein muß. Wenn aber das für Prüfung und Auswertung benötigte höherqualifizierte

¹ Bemerkungen des Hessischen Landesrechnungshofs, Landtagsdrucksache 7/4000 vom 5.2.74, abgedruckt in: "DStG", April 1974, S. 66.

Personal nicht allein durch zusätzliche Neueinstellungen in angemessenem Umfang und in angemessener Frist vermehrt werden kann, bleibt nur die Möglichkeit, durch Umorganisation der Verwaltung und weitgehende Vereinfachung des Steuersystems die Freisetzung entsprechender Kräfte zu ermöglichen, sowie darauf hinzuwirken, daß durch ein vereinfachtes Steuerrecht die Tätigkeit der Finanzverwaltung möglichst in weiten Bereichen erleichtert wird.

Neben der mangelnden Kontrolle der Bildung von stillen Reserven haben sich die aus dem Ablauf des Besteuerungsverfahrens resultierenden Unzulänglichkeiten als besonders gravierend erwiesen, so daß hier, unter Beachtung der obigen Überlegungen, Verbesserungen dringend erforderlich sind. Als auf den ersten Blick bestechende und mit relativ geringfügigen Umstellungen verbundene Maßnahme zum Ausgleich der aus der Verzögerung der Steuerzahlung resultierenden Vorteile bietet es sich an, die Verzinsung von Steuerschulden zu verlangen.

1. Vollverzinsung

Maßgebend für die Forderung nach Einführung der sogenannten Vollverzinsung ist der Gedanke, "daß weder der Steuerpflichtige noch der Fiskus aus dem Zeitunterschied zwischen der Entstehung der Steuerschuld und der Steuerzahlung ungerechtfertigte wirtschaftliche Vorteile ziehen"¹ sollen. Vollverzinsung heißt also, daß sowohl Abschlußzahlung oder Nachzahlung als auch Erstattungen zuviel gezahlter Steuern zu verzinsen sind.

Auch der Arbeitskreis für die Reform der Reichsabgabenordnung vertritt grundsätzlich die Auffassung, daß die durch unterschiedliche Fälligkeiten hervorgerufenen Vor- und Nachteile

¹ Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S.357.

aus Gründen der Gleichmäßigkeit ausgeglichen werden sollten.¹

Gegen die Vollverzinsung wird zunächst ins Feld geführt, daß die damit verbundenen verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten nur dann zu überwinden seien, wenn die Steuererhebung in allen Bundesländern mit Hilfe der sogenannten vollintegrierten Datenverarbeitung erfolge.² Daß eine konventionelle Berechnung und Erhebung der Zinsen zu unangemessen hohem Verwaltungsaufwand führen würde, leuchtet ein; doch läßt sich daraus nur eine Verzögerung in der Einführung der Vollverzinsung um einige Jahre ableiten.

Vom juristischen Standpunkt aus werden Einwände gegen eine Verzinsung vor Fälligkeit der Schuld gemacht, da derartiges unserem Recht fremd sei;³ auch wird darauf hingewiesen, daß Fälligkeit voraussetzt, daß der Schuldner die Höhe der Forderung kennt.³ Ohne hier weiter in rechtssystematische Fragen einzudringen, sollen nur daran Zweifel angemeldet werden, daß der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen tatsächlich gehindert ist, die Verzinsung von Steueransprüchen auch schon vor Fälligkeit zu verlangen; denn es handelt sich hier nur um ein Hinausschieben der Fälligkeit aus steuer-technischen Erwägungen.

Auch wenn der Arbeitnehmerfreibetrag gewährt wird, um die Vorteile auszugleichen, die sich für die selbständig Tätigen

¹ Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 1970, S. 355.

² Nach einer Mitteilung des Geschäftsführers des Finanzausschusses des Bundestages, Ministerialrat Wagner, ist damit nicht vor 1980 zu rechnen (Stand 20.6.75); Quelle: Auskunft des Bundes der Steuerzahler, Düsseldorf.

³ W. Haubrichs, Die Problematik der Vollverzinsung, Schriften des Deutschen wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerbevollmächtigten, Bonn 1973, S. 13.

aus der verzögerten Steuerzahlung ergeben¹, kann das allein nicht zu einer Zurückweisung der Vollverzinsung führen, da diese eine wesentlich genauere Erfassung der sich aus den verschiedenen Zahlungszeitpunkten ergebenden Vorteile erlaubt und weiter die Möglichkeit einer entsprechenden Berücksichtigung bei der Bemessung des Arbeitnehmerfreibetrages unbenommen bleibt. Dem Hinweis auf die Gewinnverwirklichung schon bei Entstehen der Forderung und nicht erst bei Geldzugang aufgrund der Gewinnermittlungsvorschriften für bilanzierende Steuerpflichtige² sowie auf die Möglichkeit der Besteuerung von Scheingewinnen³ kann an dieser Stelle keine Bedeutung beigemessen werden, da es sich dabei um das Problem des Einkommensbegriffs bzw. der Vergleichbarkeit der verschiedenen Methoden der Einkommensermittlung handelt.

Der Wissenschaftliche Beirat schlägt eine einheitliche, um 2 Punkte über dem Diskontsatz liegende Verzinsung vor.⁴ Dem Gegenargument der Gefahr der geplanten Steuerüberzahlung bei einer Habenverzinsung, die zeitweise über dem Zinssatz auf dem Markt für Termingeld liegt,⁵ wäre dadurch entgegenzutreten, daß nicht von vorneherein nur ein einheitlicher variabler Zins für Soll- und Habenverzinsung in die Überlegungen einbezogen, sondern auch die Möglichkeit unterschiedlicher Soll- und Habensinssätze⁶ bedacht und daher die Höhe der beiden Zinssätze einzeln diskutiert wird. Demgemäß erscheint eine Habenverzinsung in Höhe des Diskontsatzes durchaus als zweckmäßig; ob die Sollverzinsung dagegen gemäß dem Beiratsvorschlag 2 Punkte darüberliegen sollte, wäre weiter zu prüfen. Bei Vorhandensein einer vollintegrierten Datenverarbeitung

¹ Vgl. Herrmann-Heuer, Anm. 391 zu § 19 EStG sowie W. Haubrichs, Die Problematik der Vollverzinsung, a.a.O., S. 8.

² Vgl. ebenda, S. 7.

³ Vgl. ebenda, S. 8.

⁴ Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 357.

⁵ Vgl. W. Haubrichs, a.a.O., S. 6 und S. 16.

⁶ Grundsätzliche Bedenken gegen unterschiedliche Soll- und Habenzinssätze äußert H. Sebiger, Verzinsung von Steuerforderungen, Steuerkongreß-Report 1973, S. 80.

wären unterschiedliche Zinssätze auch kaum mit einem nennenswerten Verwaltungsmehraufwand verbunden. Notwendig wäre ein variabler Zinssatz, etwa durch Orientierung am Diskontsatz, schon deswegen, damit gewährleistet ist, daß die Verzinsung wirklich die Vorteile aus relativ später Steuerzahlung ausgleicht und nicht eine überhöhte oder zu niedrige Belastung bedeutet. Auch die Tatsache, daß der Diskontsatz ein Instrument der Geldpolitik ist, spricht eher für als gegen seine Verwendung bei der Vollverzinsung; denn der Vorteil einer verspäteten Steuerzahlung ist doch weitgehend abhängig von der jeweiligen Situation auf dem Geldmarkt.

Die Wichtigkeit eines angemessenen Zinssatzes ergibt sich auch daraus, daß der Steuerpflichtige für Verzögerungen der Steuerzahlung in aller Regel letztlich kaum verantwortlich gemacht werden kann. Denn eine rasche Abgabe der Erklärungen kann das Finanzamt durchaus erzwingen, auf die für die Erstellung des Bescheides benötigte Zeit hat der Steuerpflichtige keinen Einfluß.¹ Zwar ändert diese Tatsache nichts an der Vorteilhaftigkeit verspäteter Steuerzahlungen,² doch ist deswegen zu fordern, daß die Zinsbelastung des Steuerpflichtigen nicht deutlich über den Zinssatz hinausgeht, der am Markt für Termingeld gerade erzielbar ist. Denn der Steuerpflichtige muß "zumindest vom Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung an ... die Mittel für die Steuerzahlung liquide halten, da er nicht vorausberechnen kann, wann der Steuerbescheid ergeht und nach dem Erlaß des Steuerbescheides die Steuer kurzfristig, nämlich innerhalb von vier Wochen zur Zahlung fällig wird. Gerade bei hinausgeschobener Steuerzahlung durch sehr späte Abgabe der Steuerklärung kann bekanntlich der Unternehmer nicht auch noch mit einer eventuellen Stundung der Steuerzahlung rechnen, da die Finanzverwaltung in solchen Fällen zu Recht eine großzügige Stundungspraxis ablehnt."³

¹ W. Haubrichs, a.a.O., S. 7 und S. 9.

² Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 397.

³ H. Sebiger, a.a.O., S. 72.

Zwar besteht zwischen dem Diskontsatz und dem Zinssatz für Termingeld kein fester funktionaler Zusammenhang, doch läßt sich eine gewisse Parallelität nicht leugnen.

Uneinigkeit besteht auch hinsichtlich Beginn und Ende des Zinslaufs. So spricht sich der Arbeitskreis für die AO-Reform dafür aus, Abschluß- oder Nachzahlungen bei der ESt, der KöSt, der GewSt und der VSt zu verzinsen, "wenn die entsprechenden Steuererklärungen nicht bis zum Ablauf des vierten Kalendermonats, der auf den allgemeinen oder gesetzlich bestimmten Abgabetermin folgt, abgegeben werden. Dieser Zeitpunkt entspricht der bisher den Angehörigen der steuerberatenden Berufe allgemein bewilligten Frist zur Einreichung der Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen. Der Arbeitskreis ist der Auffassung, daß in diesen Fällen die verspätete Abschlußzahlung im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen liegt. Dementsprechend endet der Zinslauf mit der Abgabe der Steuererklärung. Verzinst werden soll nur eine Abschlußzahlung, die sich bei der ersten Festsetzung der Steuer ergibt."¹ Dagegen fordert der Wissenschaftliche Beirat, "daß für Unterschiedsbeträge zwischen den für das Kalenderjahr bereits gezahlten und den bei der Veranlagung (Selbstveranlagung, Berichtigungsveranlagung) sich ergebenden Steuern vom Ende des Veranlagungszeitraums an, für den die Abschlußzahlung bzw. Nachzahlung zu leisten ist, Zinsen zu entrichten sind bzw. erstattet werden."²

Der Vorschlag des Arbeitskreises für die AO-Reform bedeutet, daß die Vorteile aus verspäteter Abschluß- oder Nachzahlungen im überwiegenden Ausmaß unangetastet bleiben, so daß dann besser ganz auf eine Verzinsung verzichtet werden sollte. Der Beiratsvorschlag dagegen wird dem Ziel des Ausgleichs der aus verspäteter Zahlung resultierenden Vorteile voll gerecht. Allerdings ist die Befürchtung des Arbeitskreises für die AO-Reform nicht von der Hand zu weisen, nämlich daß

¹ Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die AO-Reform, a.a.O., S. 355f.

² Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 357.

mit einer deutlichen Verschlechterung des Steuerklimas zu rechnen ist, einerseits dadurch, daß das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandant beeinträchtigt werden wird,¹ andererseits dadurch, daß die Einigung bei Betriebsprüfungen wegen der dann erheblich ins Gewicht fallenden Zinslasten deutlich erschwert werden wird.² Eine Erschwerung der Einigungen bei Betriebsprüfungen wird aber zur Folge haben, daß wegen zunehmender Betriebsprüfungsdauer sich der Betriebsprüfungsturnus weiter verschlechtert und wegen der gestiegenen Zahl der Rechtsmittel die Arbeitsüberlastung der Finanzverwaltung weiter zunimmt. Es erscheint auch von daher ratsam, den Beiratsvorschlag weiter dahingehend abzuändern, daß zunächst auch die Sollverzinsung mit einem Zins in Höhe des Diskontsatzes vorzunehmen ist. Wenn dann nach einigen Jahren genügende Erfahrungen über die Auswirkungen dieser Verzinsung vorliegen, kann erneut geprüft werden, ob der Sollzinssatz um einige Punkte über den Diskontsatz angehoben werden sollte.

2. Besteuerungsverfahren und Organisation der Finanzverwaltung

Das bisherige Veranlagungsverfahren sollte zur sogenannten Selbstveranlagung umgestaltet werden, so daß der Steuerpflichtige seine Steuerschuld selbst zu berechnen und diesen Betrag gleichzeitig mit der Abgabe der Erklärung an die Finanzverwaltung zu zahlen hat.³ Der damit für die veranlagten Steuerpflichtigen verbundene Mehraufwand erscheint zumutbar, da zum einen eine solche Berechnung von den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ohne weiteres durchgeführt werden kann oder schon durchgeführt wird und zum

¹ Vgl. auch H. Sebiger, a.a.O., S.78.

² Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die AO-Reform, a.a.O., S. 355. Vgl. auch W. Haubrichs, a.a.O., S. 17.

³ Vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 103, Fn. 19 sowie Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 357.

anderen auch die Möglichkeit besteht, die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens durch Änderung des Erklärungsvordrucks sowie durch Gesetzesänderungen (z.B. Vereinfachung der Freibetragsvielfalt) zu erleichtern.

Für die Arbeitnehmer sollte die sogenannte rollierende vereinfachte Veranlagung mit einer damit verbundenen Prämien- und Kindergeldbearbeitung entsprechend den Vorschlägen der Steuerreformkommission eingeführt werden.¹ Diese Reform brächte allen Beteiligten deutliche Arbeitserleichterungen²; so wäre etwa bei den Finanzämtern statt über 50 Mio Bearbeitungsvorgängen nur noch rund 25 Mio notwendig, und zwar gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt.³ Es sollte auch geprüft werden, ob eine Kombination dieses Veranlagungsverfahrens mit dem Pay-as-you-earn-System zweckmäßig ist, das nach jeder Lohnzahlungsperiode den für die verflossene Zeit des Jahres geschuldeten Steuerbetrag der bereits abgeführten Lohnsteuer gegenüberstellt.⁴

Eine Verbesserung des Betriebsprüfungsturnus in entscheidendem Ausmaß ist zwar durch die beiden vorgeschlagenen Verfahrensänderungen sowie durch andere Maßnahmen zur Reorganisation der Finanzverwaltung kurzfristig nicht zu erreichen, da eine Freisetzung von genügend qualifizierten Beamten für den Außendienst nur begrenzt möglich sein wird, doch ist wohl unbestritten, daß durch Rationalisierungsmaßnahmen Personalkosten in erheblichem Umfang eingespart werden können. Die so freigesetzten Beträge wären dann für eine Verstärkung des Außendienstes verfügbar, sei es durch Neueinstellungen, sei

¹ Steuerreformkommission 1971, a.a.O., II Tz. 775 - 812, S. 247 - 254.

² Einwendungen gegen eine vereinfachte Veranlagung der Arbeitnehmer erhebt E. Kolbeck, a.a.O., S. 430ff., der stattdessen das Ermäßigungsverfahren auf einige wenige Ausnahmefälle beschränken will, für die Einführung eines umfassenden Vorwegabzuges plädiert und bei überhöhter Steuerzahlung den Arbeitnehmern einen entsprechenden 'Bonus' gewähren will.

³ Vgl. "DStG", Mai 1975, S. 77.

⁴ Vgl. W. Upmeyer, a.a.O., S. 117f.

es auf dem Weg über eine Vermehrung der Aus- und Weiterbildungskapazitäten oder auch durch eine verbesserte Entlohnung der qualifizierten Kräfte, um die Abwanderungsquote zu senken. Daß übrigens eine Intensivierung der Betriebsprüfung auch bei kleinen Betrieben nicht nur aus Gerechtigkeitsgründen notwendig, sondern auch vom finanziellen Ergebnis her zu vertreten ist, hat eine Aktion zur Prüfung von Kleinbetrieben im Rhein-Main-Gebiet im Mai 1971 gezeigt; das Mehrergebnis entsprach hier durchschnittlich etwa dem bei der Prüfung von Mittel- und Kleinbetrieben.¹

Als naheliegendes Mittel zur Rationalisierung der Arbeitsabläufe in der Finanzverwaltung bietet sich natürlich ein vermehrter Einsatz der EDV an.² Allerdings ist hier zu beachten, daß Mechanisierung nicht unbedingt auch Rationalisierung bedeutet. So läßt sich beispielsweise durchaus bezweifeln, ob die zentralisierte Erstellung von Einkommensteuerbescheiden in einigen wenigen Rechenzentren letztlich tatsächlich zu einer kostengünstigeren Erstellung der Bescheide geführt hat, wenn man bedenkt, daß die Berechnung des zu versteuernden Einkommens aus der vorliegenden Steuererklärung und die Ermittlung der Steuerschuld sowie die Festsetzung der Vorauszahlungen ohne nennenswerten Zeitaufwand vom jeweiligen Sachbearbeiter oder sogar vom Steuerpflichtigen selbst oder von dessen Berater vorgenommen werden können.

Der Kassenbereich der Finanzämter dagegen erscheint ungleich geeigneter für den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen, da die Finanzämter die Verbuchung der entsprechenden Vorgänge, also der Sollstellungen, Zahlungen, Erstattungen und Gutachten, bei den einzelnen Steuern eines Steuerpflichtigen sowie die Verrechnungen zwischen mehreren Steuerarten oft nur unter großen Schwierigkeiten und mit erheblichen Verzögerungen zu bewältigen in der Lage sind. Die Führung

¹ Stellungnahme der Hessischen Landesregierung zu den Bemerkungen des Landesrechnungshofs, Landtagsdrucksache 7/4000 vom 5.2.74, abgedruckt in: "DStG", April 1974, S. 69.

² Vgl. H. Timm, a.a.O., S. 551.

entsprechender Konten für jeden Steuerpflichtigen mit Hilfe der EDV sollte daher so rasch wie möglich weiter ausgebaut werden, wobei allerdings zu fragen ist, ob das nicht zweckmäßiger dezentral bei den einzelnen Finanzämtern zu geschehen hätte als in der jetzt vorgesehenen Form des Gesamterhebungsverfahrens, das zentral bei den Rechenzentren der Finanzverwaltungen eingerichtet wird.

Von der Finanzverwaltung sind inzwischen die ersten Schritte zu einer Neuorganisation unternommen worden.¹ Auf diese Neuorganisation ausführlicher einzugehen, empfiehlt sich nicht nur wegen ihrer Bedeutung für das Ziel einer verstärkten Kontrolle der Ausnutzung der Gestaltungsfreiheit, sondern weil sich hieran auch mit großer Deutlichkeit zeigt, welche unerwarteten Schwierigkeiten bei einer auf den ersten Blick überschaubaren und begrenzten Veränderung des Steuersystems auftreten können.

Zu den Grundpfeilern der Neuorganisation zählt die Einteilung der Steuerfälle nach ihrer Bedeutung in drei Gruppen.² Gruppe 1 umfaßt die Großbetriebe sowie diejenigen Betriebe, die innerhalb der nächsten drei Jahre geprüft werden; diese Gruppe umfaßt circa 8 v.H. aller Steuerfälle; die Steuerpflichtigen sollen hier grundsätzlich vorläufig veranlagt und die endgültige Überprüfung der Betriebsprüfung überlassen werden,³ und zwar weitgehend in Form der veranlagenden Betriebsprüfung.⁴ Gruppe 2 umfaßt die Fälle von geringerer steuerlicher Bedeutung, das sind Steuerpflichtige mit Einkünften bis zu 12 TDM sowie andere Steuerpflichtige mit einem

¹ Vgl. die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ), BStBl. 1976, I, S. 88ff.

² Vgl. hierzu E. Weiß, a.a.O., S. 171ff.

³ Vgl. ebenda, S. 171.

⁴ Vgl. K. Koch, Maßnahmen und Überlegungen zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, a.a.O., S. 68.

Gesamtbetrag der Einkünfte bis zu 12 TDM; "die Steuerpflichtigen dieser Gruppe 2, die etwa 62 v.H. aller Steuerfälle umfaßt, sollen nach formeller Prüfung der Steuerklärung ... sofort endgültig veranlagt werden."¹ Hiervon verspricht man sich einen nicht unbeträchtlichen Rationalisierungseffekt.² Gruppe 3 umfaßt alle anderen Steuerpflichtigen, etwa 30 % aller Steuerfälle. "Die Intensität der Überprüfungstätigkeit soll bei der Gruppe 3 nicht eingeschränkt, aber rationalisiert werden. Nach zunächst vorläufiger Veranlagung der Fallgruppe 3 durch die Übernahmestelle sollen jährlich ca. 50 v.H. der Fälle von der Amtsprüfungsstelle eingehend überprüft und endgültig veranlagt werden. Der sich hieraus ergebende zweijährige Veranlagungssturnus ermöglicht es, Fälle mit größeren steuerlichen Auswirkungen vorzuziehen und die endgültige Veranlagung anderer Steuerpflichtiger um ein Jahr hinauszuschieben. Die zunächst vorläufige Veranlagung nimmt vom Finanzamt den bisher vorhandenen Zeitdruck, da die Veranlagungstätigkeit über das ganze Jahr je nach Arbeitsbelastung verteilt werden kann, ohne daß dadurch das Steueraufkommen nennenswert beeinträchtigt wird."³

Zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens tritt eine Reform der Organisation des Finanzamts, die in einer Vielzahl von Ämtern bereits durchgeführt wurde. "Die Veranlagungsstelle bisheriger Form fällt weg. An ihre Stelle sollen neue, nach rein funktionellen Gesichtspunkten ausgestaltete Organisationseinheiten treten, die eine gewisse Spezialisierung sowie eine Arbeitsaufteilung nach sachbezogenen Gesichtspunkten entsprechend der Befähigung und dem Leistungsstand der Bediensteten ermöglichen und deren unterwertige Beschäftigung vermeiden."⁴

Der Bundesrechnungshof hat die Auswirkungen der Neuorganisation bei einigen Versuchsfinanzämtern überprüft. Zwar

¹ E. Weiß, a.a.O., S. 172.

² Ebenda.

³ Ebenda, S. 173.

⁴ Ebenda, für Einzelheiten vgl. S. 173ff.

wurden anläßlich der örtlichen Überprüfungen Umstellungs- und Anlaufschwierigkeiten festgestellt,¹ doch meint der Bundesrechnungshof, daß nach einer angemessenen Umstellungsphase erste und zugleich haushaltswirksame Erfolge zu erwarten sind.²

Demgegenüber übt der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen³ deutliche Kritik an der Organisationsform, die hier auszugsweise wiedergegeben werden soll:

"Nach dem Ergebnis seiner Prüfung kommt der LRH zu dem Schluß, daß von dem durch die Verwaltung erprobten neuen Organisationsverfahren eine Verbesserung der Verhältnisse bei den Finanzämtern nicht zu erwarten ist. " ... "Der LRH hält es unter diesen Umständen nicht für vertretbar, weitere Finanzämter auf das neue Verfahren umzustellen."

"Geht man von den Feststellungen des LRH bei den vier geprüften Finanzämtern aus, so hat sich innerhalb von nur vier Jahren die Veranlagungsqualität wesentlich verschlechtert."

"Fragwürdig erscheint insbesondere die Auflösung des bisherigen Teilbezirks und die damit verknüpfte Trennung zahlreicher ineinander übergreifender und voneinander abhängiger Arbeitsgänge, die bisher in einer Hand lagen. Der Umstand, daß für die Bearbeitung eines einzigen Steuerfalles nunmehr mehrere Verwaltungsstellen eingeschaltet werden müssen, erhöht den Koordinierungsaufwand und macht das Verfahren schwerfälliger. So entstehen Reibungsverluste und Umständlichkeiten, wie sie z.B. in der Verbürokratisierung früher so einfacher Vorgänge wie der Aktenbewegung und des Aktenzugriffs sichtbar werden. Beeinträchtigt wird aber auch die Beweglichkeit der Verwaltung im Verhältnis zum Steuerbürger, insbesondere hinsichtlich der Auskunftserteilung."

"Bei dieser Sachlage haben die geprüften Versuchsfinanzämter mit der Einführung des neuen Verfahrens sowohl gegenüber den Verhältnissen vor der Umstellung als auch gegenüber den mit ihnen verglichenen herkömmlich organisierten Finanzämtern im Hinblick auf die Veranlagungsqualität jedenfalls keine Vorteile erlangt, insbesondere auch nicht hinsichtlich der gewichtigen Steuerfälle."

¹ Vgl. hierzu Bemerkungen des Bundesrechnungshofs zur Bundeshaushaltsrechnung für das Haushaltsjahr 1972, Bundestagsdrucksache 7/2709 v. 29.10.74, Tz. 252ff., insbes. Tz.258.

² Bemerkungen des Bundesrechnungshofs, Bundestagsdrucksache 7/5849, zitiert in: "DStG", 1977, S. 11.

³ Entscheidung des II. Senats des LRH vom 31.3.77, zitiert in: "Kölner Steuerinformation", 1977, S. 2355f.

"Daraus ergibt sich, daß eine Verstärkung der Betriebsprüfung voll zu Lasten des Veranlagungsinwendigsten, wie dies nach den Modellvorstellungen vorgesehen war, nicht verwirklicht werden konnte."

"Bezüglich des Zieles, zu einer zeitnäheren Steuerfestsetzung zu gelangen, war es der einzige dem neuen Verfahren zuzurechnende Vorteil, daß die Versuchsfinanzämter bei den Einkommensteuerverfällen der Vorauszahlungspflichtigen Gewerbetreibenden und Freiberufler einen zeitweiligen Erledigungsvorsprung von 8 % erzielten. Die Arbeitnehmerveranlagungen, die die Masse der Steuerfälle darstellen, wurden dagegen nicht schneller als im herkömmlichen Verfahren erledigt. Der somit ohnehin nur in einem Teilbereich erzielte Erledigungsvorsprung schwächt sich jedoch dadurch ab, daß rund ein Drittel dieser beschleunigt erledigten Steuerfälle im Gegensatz zum herkömmlichen Verfahren nicht endgültig, sondern nur vorläufig veranlagt werden. Abgesehen davon, daß ein solches Hinausschieben der endgültigen Veranlagung nicht zuletzt auch aus der Sicht der Steuerbürger als eine Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Verfahren angesehen werden muß, weil sie nunmehr bis zu zwei Jahren länger darauf warten müssen, bis ihre Steuerschuld durch einen endgültigen Bescheid festgestellt wird, können die nur vorläufigen Veranlagungen auch nicht als vollwertige Erledigung angesehen werden ... Im übrigen ist der genannte im Veranlagungsbereich erzielte geringe Erledigungsvorsprung auch durch längere Liegezeiten in der Finanzkasse weitgehend wieder aufgezehrt worden."

Daß es sich bei den vom Landesrechnungshof gerügten Unzulänglichkeiten¹ immer noch um Anlaufschwierigkeiten handelt, erscheint in der Tat fraglich. Die Neuorganisation sollte daher von einer gründlichen Überprüfung und eventuellen Verbesserungen nicht weiter ausgedehnt werden. Insbesondere ist der Frage nachzugehen, ob nicht die zentrale Funktion, die die neue Organisationsform der Rechtsbehelfsstelle einräumt, das angestrebte Ziel der Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens unerreichbar² und vielleicht sogar die gesamte Reform zunichte macht: "Wie mag sich das GNOFÄ-Amt in Zukunft entwickeln? Bestimmte organisatorische und verfahrensmäßige Determinanten sind unübersehbar:

¹ Vgl. auch M. Streck, Kritische Bemerkungen zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, "Der Steuerberater", 1976, S. 212ff. sowie die Kritik von K. Tipke, Steuergesetzgebung, a.a.O., S. 302f.

² Vgl. auch E. Weiß, a.a.O., S. 179.

- Erörtert wird nicht im Veranlagungsverfahren, sondern im Einspruchverfahren.
- Der Einspruch wird kostenlos und bei Problemen und Fragen zur Regel.
- Bereits heute sind Verhandlungen mit dem Finanzamt nur in Verbindung mit der RbSt. sinnvoll.
- Auskünfte und Anfragen von Bedeutung werden mangels sonstiger sinnvoller Zuständigkeit von der RbSt. bearbeitet.
- Die RbSt. ist die Stelle mit der maximalen Entscheidungsfülle.

In der RbSt. ruhen folglich die wesentlichen Funktionen des Teilbezirks des heutigen Vor-GNOFÄ-Finanzamtes. Aus der RbSt. werden die heutigen Teilbezirke wieder herauswachsen, mit neuen Namen und umgeben von maschinellen Vorschaltstellen. Hier liegt das 'Zurück' zum klassischen Amt, vielleicht weil es notwendig ist."¹

Um eine spürbare Verbesserung der Situation der Finanzverwaltung zu erreichen, ist es demnach unumgänglich, daß der Bundesgesetzgeber für eine wesentliche Vereinfachung des Steuerrechts sorgt. "Denn die eigentlichen Ursachen der eingetretenen Entwicklung liegen nicht so sehr in der gestiegenen Zahl der Steuerfälle, als vielmehr in der erheblichen Zunahme der zu beachtenden Gesetze, ihren laufenden Änderungen sowie ihrem wachsenden Schwierigkeitsgrad."² Hier ist anzusetzen, um der Verwaltung eine Umorganisation in Richtung auf eine Beschränkung auf die wichtigeren Aufgaben zu ermöglichen. "Durch schlichte Personalvermehrungen von einem Haushaltsjahr zum anderen lassen sich die Aufgaben einer personalintensiven Verwaltung auf die Dauer nicht lösen. Unser Ziel muß es sicherlich auch sein, durch organisatorische Maßnahmen, durch verstärkten Einsatz von Bürotechnik und Automation die Arbeitsbedingungen zu erleichtern.

¹ M. Streck, a.a.O., S. 215.

² Landesrechnungshof NRW, a.a.O.

Aber die entscheidende Hilfe für die Finanzverwaltung kann nur vom Gesetzgeber kommen."¹

Daß hier Verbesserungen² ohne weiteres von heute auf morgen möglich sind, zeigt sich etwa an der derzeitigen Kindergeldregelung. Zwar ist das Bundeskindergeldgesetz kein Steuer-gesetz, doch muß es im Zusammenhang mit dem Wegfall der steuerlichen Kinderfreibeträge gesehen werden. Der Bund Deutscher Steuerbeamten schätzt die jährlichen Kosten für die über 6.000 Beschäftigten in den Arbeitsämtern auf jährlich etwa 500 Mio DM.³ Wegen der augenblicklichen Doppelarbeit bei Arbeitsämtern und Finanzverwaltung kann nach Auffassung des Bundes Deutscher Steuerbeamten davon ausgegangen werden, daß durch eine finanzamtliche Kindergeldregelung

¹ Finanzminister Gaddum (Rheinland-Pfalz) in seiner Haushaltsrede 1974/75 vor dem Landtag, abgedruckt in: "DStG", April 1974, S. 72; dieselbe Auffassung findet sich etwa auch in den Bemerkungen des Hessischen Landesrechnungshofs, Landtagsdrucksache 7/4000, a.a.O., S. 66.

² So vertritt Noll, allerdings für die Gesamtheit der Gesetze, die Meinung, "daß der gesamte Gesetzesstoff, der heute mit dem Anspruch auf Geltung vorliegt, ohne Verlust an Entscheidungssubstanz durch eine systematische Bereinigung auf höchstens ein Drittel seines Umfangs reduziert werden könnte." P. Noll, a.a.O., S. 166; vgl. auch ebenda, S. 171.

³ Vgl. "DStG", Mai 1975, S. 77. Falls die genannten Zahlen zutreffen, ergeben sich pro Verwaltungsangestellten Gesamtkosten von über 80 TDM, was auf ganz beträchtliche Rationalisierungsreserven hindeutet. Noch 1974 hatte der Vorsitzende des Bundes Deutscher Steuerbeamten, Fredersdorf, in seiner Begrüßungsansprache zum Deutschen Steuerkongreß die zusätzlichen Kosten auf 60 - 100 Mio DM geschätzt; vgl. Steuerkongreß-Report 1974, S. 26. Der Parlamentarische Staatssekretär Haehser führte am 15.1.76 in der 212. Sitzung des Deutschen Bundestages (Drucksache 7/4555) auf eine entsprechende Anfrage lediglich aus, daß die Bundesregierung den Personalbedarf bei der Finanzamtslösung niedriger einschätze als die Ländervertretung; hierzu bemerkt der Bund Deutscher Steuerbeamten: "Der Bundestags-Drucksache 7/4007 ist zu entnehmen, daß das Kindergeldverfahren (ohne öffentlicher Dienst u.ä.) bei vorher 2,5 Millionen Verfahren für rd. 5 Millionen Kinder und ab 1975 zusätzlich rd. 5,1 Millionen Verfahren mit rd. 9 Millionen Kindern 5 888 Arbeitskräfte erfordert hat, für die rd. 200 Mill. DM Personal- und ohne Bauten rd. 600 Mill. DM Sachkosten erforderlich waren, wenn man die bisherige durchschnittliche Kostenrechnung der Bundesanstalt für Arbeit zugrundelegt"; vgl. "EStG", 1976, S. 24ff.

die gesamten 500 Mio DM eingespart werden können. Eine Reform der Kfz-Steuer (Plakettenverfahren) würde, ebenfalls nach Mitteilung des Bundes Deutscher Steuerbeamten, mindestens 2.000 Arbeitskräfte in den Finanzämtern freisetzen.¹ Weiter bietet sich natürlich die Streichung einer Vielzahl von Bagatellsteuern an; erwähnt sei an dieser Stelle nur die Gesellschaftsteuer, die 2 Tausendstel des gesamten Steueraufkommens ausmacht,² jedoch wegen der teilweisen schwierigen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen qualifiziertes Personal bindet und sogar eigene Außenprüfungen erforderlich macht. "Würden die mit der Gesellschaftsteuer befaßten Finanzbeamten bei der veranlagten Einkommensteuer und dort im Betriebsprüfungsdienst eingesetzt, so würde für den Fiskus mehr herauspringen. Es kann also eigentlich nur gedankenloses Festhalten am Altüberkommenen sein, daß die Gesellschaftsteuer beibehalten wird."²

3. Arbeitnehmer-Freibetrag

Gemäß § 19 Abs. 4 EStG ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 480 DM jährlich als Arbeitnehmer-Freibetrag abzuziehen. Die Gewährung dieses Freibetrags wird allein mit den Zinsvorteilen, die sich für veranlagte Steuerpflichtige aus verspäteter Zahlung ergeben, begründet.³ Auf die übrigen Vorteile aus der Gestaltungsfreiheit wird nicht Bezug genommen.

Es stellt sich daher die Frage, ob der Zinsnachteil aus der Sofortenerhebung der Lohnsteuer wenigstens im Durchschnitt durch die Gewährung des Arbeitnehmer-Freibetrages ausgeglichen wird.

¹ "DStG", Juli 1973, S. 116.

² D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 139. Darüberhinaus ist die Gesellschaftsteuer auch aus steuersystematischen Gründen abzulehnen; vgl. F. Neumark, a.a.O., S. 391.

³ Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 391 zu § 19 EStG.

Ein Freibetrag in Höhe von 480,-- DM führt bei einem Grenzsteuersatz von 21 % zu einer Steuerentlastung von 100,80 DM, bei einem Grenzsteuersatz von 40 % zu einer Entlastung von 192,-- DM.

Im Jahre 1974 bezogen 20,8 Mio lohnsteuerpflichtige Personen einen Bruttolohn von insgesamt 470.623 Mio DM und zahlten zusammen Lohnsteuer in Höhe von 68.103 Mio DM.¹ Daraus ergibt sich für den 'durchschnittlichen Lohnsteuerpflichtigen' ein Bruttolohn von 22.226,-- DM und eine Steuerbelastung von 3.274,-- DM.

Könnte der 'durchschnittliche Lohnsteuerpflichtige' 25 % (50 %) seiner Jahressteuerlast zu einem späteren Zeitpunkt entrichten, ergäben sich bei einem Zinssatz von 6 % die folgenden Zinsvorteile² bei Zahlung am

- 31.12. des Veranlagungszeitraumes	22,50 (45,--) DM
- 31.12. des folgenden Jahres	71,50 (143,--) DM
- 30. 6. des darauf folgenden Jahres	96,-- (192,--) DM.

Diese Zahlen zeigen, daß der seit 1975 auf 480,-- DM verdoppelte Arbeitnehmerfreibetrag zum Ausgleich der Zinsnachteile aus dem Quellenabzugsverfahren in etwa ausreicht, wenn man annimmt, daß veranlagte Steuerpflichtige durchschnittlich 25 % der Jahressteuerschuld 12 bis 18 Monate nach Ende des Veranlagungszeitraums entrichten und daß das Anwachsen der Zinsnachteile der Arbeitnehmer in den Jahren nach 1974 in etwa durch den durch die Progression gestiegenen Entlastungseffekt des Arbeitnehmerfreibetrages ausgeglichen wird.

Insbesondere die erste Annahme macht die Grenzen einer derartigen Berechnung deutlich, da exakte Zahlen über Nachzahlungshöhe und Verzögerungszeitraum für veranlagte

¹ Quelle: Statistisches Jahrbuch 1979 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 410.

² Gerundet auf volle 0,50 DM.

Steuerpflichtige nicht vorliegen. Da auch die Vorteile aus verspäteter Zahlung innerhalb der Gruppe der Veranlagten sowie von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum stark schwanken, wird die Forderung nach baldiger Einführung der Vollverzinsung noch dringlicher. Festzustellen ist jedoch, daß ein Arbeitnehmer-Freibetrag in Höhe von 480,-- DM zum Ausgleich der Zinsnachteile des Quellenabzugsverfahrens keineswegs als überhöht bezeichnet werden kann; denn die Tatsache der häufigen Lohnsteuerüberzahlung und verspäteten Erstattung im Lohnsteuerjahresausgleich ist in der vorliegenden Rechnung nicht berücksichtigt worden. Demnach bleibt für einen Ausgleich der sonstigen aus der Gestaltungsfreiheit resultierenden Steuervorteile kein Raum mehr. Daher sollte m.E. auch bei Einführung der Vollverzinsung der Arbeitnehmer-Freibetrag beibehalten oder aber, solange sich der Gesetzgeber zur Vollverzinsung nicht entschließen kann, der Freibetrag spürbar erhöht werden.

4. Zum System der Einkommensbesteuerung

Die in dieser Arbeit aufgezeigten Mängel der direkten Besteuerung und die erheblichen Schwierigkeiten einer systemkonformen Korrektur haben stets ihren Teil dazu beigetragen, die Einkommens- und Vermögensbesteuerung in ihrer derzeitigen Ausprägung zu verwerfen und nach einem besseren Besteuerungssystem zu suchen.

So kann wohl in den Fällen, in denen ein Lohnsteuerzahler seinen bescheidenen Wohlstand nur mit Hilfe von auf Antrag gewährten staatlichen Förderungsmaßnahmen halten kann, davon ausgegangen werden, daß ein gleichzeitiger Verzicht auf Einkommensteuer und Subventionsmaßnahme eine Förderung des Gefühls der Eigenständigkeit und des Selbstbewußtseins bedeutet und von daher die Voraussetzung für eine positive Einstellung eines mündigen Staatsbürgers zu seinem Staat

bildet. Die ökonomische Fragwürdigkeit von Einkommensteuer auf der einen, direkter und indirekter Subvention auf der anderen Seite kommt in diesem Fall noch hinzu.

Daß solche Fälle in der Realität nicht eine Ausnahme bilden, sondern in erschreckender Vielzahl auftreten, kann an dieser Stelle zwar nur vermutet werden, doch schon die Lektüre der Tagespresse der letzten Jahre kräftigt eben diese Vermutung, daß die Empfänger staatlicher Sozialzuwendungen, die den direkt oder indirekt gewährten Betrag mehr oder weniger genau in Höhe der Lohnsteuer wieder abführen müssen, ständig an Zahl zunehmen, daß also die kostspieligen Leistungen von Finanzverwaltung und 'Sozialverwaltung' in immer stärkerem Ausmaß auf eine 'rechte Tasche, linke Tasche'-Verschiebung hinauslaufen. Um über derartige Vermutungen hinauszukommen, wären freilich eingehende Untersuchungen erforderlich.

Neben dem hier angeschnittenen Problem der angemessenen Berücksichtigung des 'kulturellen Existenzminimums' durch die derzeitigen Freibeträge führt auch die Betrachtung des Progressionsverlaufs und des Spitzensteuersatzes des Einkommensteuertarifs in ihrem steuerlichen Umfeld zur Systemkritik.

Es sei an dieser Stelle schon auf eine erstaunliche Ähnlichkeit in der Besteuerung von Unternehmern im weitesten Sinne und Arbeitnehmern hingewiesen. Denn die äußerlich hohe Belastung, bei den einen durch Spitzensteuersatz, Progression und Gewerbesteuer, bei den anderen durch zu früh einsetzende Besteuerung und zum Teil auch schon durch Progression, wird für beide Gruppen durch Befreiungen, direkte und indirekte Subventionen und Ausweichmöglichkeiten, allerdings letztere wohl in relativ größerem Umfang für die Unternehmer, erträglicher gestaltet.

Bei der Besteuerung der oberen Einkommensschichten, wegen der zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung insbesondere bei den Gewerbetreibenden, ist die Diskrepanz zwischen äußerlich

hoher Steuerbelastung und der tatsächlichen Belastung aufgrund mehr oder weniger verschwiegener Erleichterungen besonders augenfällig, so daß man versucht ist, von einer 'doppelten Besteuerungsmoral' zu sprechen. Daß derartige Erleichterungen proportional zur Höhe der Nominalsteuersätze wachsen, ist wegen der Notwendigkeit der Rücksichtnahme auf die 'incentives' zu Investitionen und Mehrarbeit plausibel und wird auch durch die Verhältnisse in anderen Ländern (USA, England, Schweden) bestätigt. Es ist daher Schmölders nur zuzustimmen, wenn er bemerkt: "Der systematische Aufbau unserer heutigen Besteuerung stammt aus einer Zeit, in der die wirtschaftlichen Verhältnisse völlig andere waren als heute, in der die großen ererbten Vermögen, die landwirtschaftlichen Latifundien und die hohen Einkommen privater Unternehmer die steuerpolitische Aktivität der öffentlichen Meinung herausgefordert hatten; dieses System gilt heute in einer veränderten wirtschaftlichen Umwelt fort, die der Besteuerung vielfach gänzlich andere Voraussetzungen stellt, während sich demgegenüber die Veränderung der Steuergesetze im wesentlichen auf eine Vervielfachung der Steuersätze beschränken, ihrerseits wiederum durch eine Reihe 'gezielter' Vergünstigungen und verklausulierter Erleichterungen bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage korrigiert und gemildert."¹

Eine zumindest auf den ersten Blick faszinierende Lösung der hier angeschnittenen grundsätzlichen Probleme der Einkommensbesteuerung wie auch die Beseitigung einer Vielzahl der aus der Gestaltungsfreiheit resultierenden Unzulänglichkeiten bietet die "Staatsbürgersteuer", ein Besteuerungsvorschlag zur Reform der direkten Steuern sowie der Transferleistungen des Staates an die Privathaushalte, der von Engels, Mitschke und Starkloff entwickelt worden ist.²

¹ G. Schmölders, Finanzpolitik, a.a.O., S. 349; vgl. auch F. Mombert, a.a.O., S. 12.

² W. Engels, J. Mitschke, B. Starkloff, Staatsbürgersteuer, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 26, 1973.

"Das System hat nur vier 'essentials':

- Besteuert wird nicht das Jahreseinkommen, sondern das Lebenseinkommen. Daraus ergibt sich die Trennung in eine laufende Besteuerung des Konsums und eine einmalige Besteuerung des Vermögenszuwachses (beim Tode).
- Das Lebenseinkommen umfaßt laufende Einkünfte ebenso wie Wertzuwächse am Vermögen. Dieses Lebenseinkommen ist der einzige Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit.
- Besteuert werden letztlich immer nur natürliche Personen und die Tote Hand. Die selbständige Besteuerung der Körperschaften wird in die Besteuerung der natürlichen Personen einbezogen.
- Der Steuertarif hat einen negativen Ast.¹

Weiterer grundlegender Bestandteil dieses Systems ist die Annahme eines konstanten Grenzsteuersatzes², wenn auch nicht notwendig für alle Zeiten.³

In einem solchen System wäre der averaging-Politik sowie der Bildung stiller Reserven zur Verschiebung des Zeitpunkts der Steuerzahlung der Boden entzogen. Hierfür sorgen der konstante Grenzsteuersatz und die Beschränkung der laufenden Besteuerung auf den Konsum. Daß hier für alle Beteiligten eine erhebliche Steuervereinfachung erreicht wird, liegt auf der Hand.

Eine Neuordnung und wesentliche Reduzierung des Systems der Transferzahlungen an private Haushalte ergibt sich aus dem negativen Ast der Staatsbürgersteuer, dem Staatsbürgergeld.

Daß dieser für die Probleme der vorliegenden Arbeit bestechende Vorschlag selbstverständlich auch seine Schwächen hat,

¹ W. Engels, J. Mitschke, B. Starkloff, a.a.O., S. 8f.

² D. Schneider, "Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, "StuW" 1974, S. 369.

³ J. Mitschke, Trivialarithmetik der Staatsbürgersteuer, "StuW" 1975, S. 74.

wird auch von den Autoren nicht übersehen.¹ Dennoch ist zu hoffen, daß die Weiterentwicklung eines völlig neuartigen Steuerkonzeptes eines Tages zu einem praktikablen Reformkonzept führen wird, das ein Verlassen der alten Gleise ermöglicht; denn gerade auch die Diskussion der Gestaltungsfreiheit hat gezeigt, daß die Beseitigung einer Vielzahl von Mängeln im Rahmen des derzeitigen Systems kaum möglich ist.

¹ J. Mitschke, a.a.O., S. 69.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

- | | |
|-------------------------|---|
| H. Albach | Die degressive Abschreibung,
Wiesbaden 1967 |
| -- | Neue Entwicklungstendenzen in der
Teilwertlehre, StbJb 1965/66 |
| -- | Bewertungsprobleme des Jahresab-
schlusses nach dem Aktiengesetz
1965, "DB", 1966 |
| K. Barske | Die wirtschaftliche Betrachtungsweise,
"NWB", Fach 2, S. 2245 |
| K. Barth | Flucht in die GmbH nach der Körper-
schaftsteuerreform, "BB", 1967 |
| F.X. Bea u. K. Fischer | Steuerpolitische Grundsatzfragen,
"Finanzarchiv", N.F. 29, 1970 |
| H. Beisse | Grenzen der Gesetzesauslegung im
Steuerrecht, "DStR", 1976 |
| -- | Zur Gewinnverteilung bei Familien-
Personengesellschaften, "FR", 1973 |
| E. Birgelen | Die Beeinträchtigung der handelsrecht-
lichen Gestaltungsfreiheit durch das
Steuerrecht, Zürich 1970 |
| H. Blencke | Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht
und ihre Grenzen, 3. Aufl., Herne-
Berlin 1974 |
| -- | Steuerumgehung (Gestaltungsmißbrauch)
bei der Grunderwerbsteuer, "FR", 1973 |
| -- | Ermessensentscheidungen im Steuer-
recht, "NWB", Fach 2, S. 2407 |
| -- | Der Finanzgerichtsprozeß in der
Praxis, Steuerkongreß-Report 1972 |
| D. Börner | Bilanzpolitik und Unternehmenser-
haltung bei geltendem Steuerrecht,
in: Die Unternehmung in ihrer ge-
sellschaftlichen Umwelt, hrsggb. v.
F. Mertens, Wiesbaden 1975 |
| D. Börner u. N. Krawitz | Steuerbilanzpolitik, Herne-Berlin
1977 |
| C. Böttcher | Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der
Familienunternehmen, StbJb 1976/76 |

- v. Bornhaupt Nießbrauch von Kindern am elterlichen Grundbesitz, "NWB", Fach 3, S. 3819
- H.-J. Brandt Die "Beurteilung von Tatbeständen" im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes, Hamburg 1967
- A. Braun Ist der jährliche Vermögensvergleich zur Besteuerung von Einkommen systemgerecht?, "DStR" 1975
- U. Briese Rückstellungen für drohende Verluste aus Lieferverpflichtungen, "DB", 1974, S. 2361
- H. Brockhoff Grundlagen und Grenzen der Typisierung im Einkommensteuerrecht, StbJb 1963/64
- .- Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Sachverhalts, "DStR", 1968
- H. Brox Allgemeines Schuldrecht, 3. Aufl., München 1973
- D. Brümmerhoff Nominal- oder Realprinzip in der Einkommensbesteuerung?, "Finanzarchiv", N.F. 32, 1973
- O. Bühler u. F. Scherpf Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971
- A. Burhoff Anweisung des FM NW an die Rechts-
helfsstellen der FÄ zu gesetzwidrigen Entscheidungen?, "Kölner Steuerinformation", 4/77, S. 2315
- W. Buschmann Die steuerstrafrechtliche Pflichtverletzung, "NJW", 1968
- R. Curtius-Hartung Wichtige Fragen des Bilanzsteuerrechts, insbesondere der Rückstellungen, StbJb 1975/76
- W. Daun Ungelöste Probleme der Wirtschaftskriminalität, "ZRP", 1971
- K. Dieckmann Steuerbilanzpolitik, Wiesbaden 1972
- H. Dietz Die Normierung der Abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, Opladen 1971

- | | |
|---|--|
| K. Ebling | Neuorientierung im deutschen Außensteuerrecht, "AWD", 1971 |
| W. Eckhardt | Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb 1961/62 |
| M. Eisenach | Entscheidungsorientierte Steuerplanung, Wiesbaden 1974 |
| W. Engels, J. Mitschke,
B. Starkloff | Staatsbürgersteuer, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 26, 1973 |
| Enneccerus-Nipperdey | Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allgemeiner Teil, Tübingen 1959 |
| C.-H. Esser | Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", Würzburg 1966 |
| Fasold | Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht, "DB", 1966 |
| G. Felix | Steuerrechtsprechung in Karteiform, StRK-Anerkennungen, Köln |
| -- | Besteuerungsnotstand bei den Steuerbürgern?, "Die Steuerberatung", 1976 |
| -- | Rechtsprechungsgrundsätze zur betrieblichen Versorgungsrente, "DStR", 1964 |
| -- | Aktuelle Erbschaftsteuer, Steuerkongreß-Report 1974 |
| -- | Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, Steuerkongreß-Report 1975 |
| C. Flämig | Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz, München 1973 |
| H. Flick | Steuerplanung in der Unternehmung, in: Moderne Steuerprobleme des Unternehmers, "Steuer und Recht", Bd. 15, Herne 1963 |
| W. Friedrich | Das Gesetz zur Entlastung des Bundesfinanzhofs, "NJW", 1975 |
| -- | Die gesetzlichen Grenzen |

- F. Fülling Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976
- C. Gnadenberger Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, "Finanzarchiv", N.F. 31, 1972
- K. Geiler Steuerrecht und Privatrecht, "StuW", 1972
- Grass Zivilrecht und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzsteuerrechts, in: Moderne Steuerprobleme des Unternehmers, "Steuer und Recht", Bd. 15, Herne 1963
- C. Grefe Anwendung weiterer degressiver Abschreibungsverfahren nach der Änderung des § 7 Abs. 2 EStG durch das Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung, "BB", 1978
- E. Groß Staatliche Finanzierungshilfen zur Förderung von Investitionen der gewerblichen Wirtschaft im Licht gesamtwirtschaftlicher und unternehmerischer Zielsetzungen, Münster 1977.
- J. Hackmann Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, "Finanzarchiv", N.F. 34, 1975
- H. Haller Finanzpolitik, 5. Aufl., Tübingen 1972
- Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971
- Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip, "Finanzarchiv", N.F. 31, 1972
- U. Harder Bilanzpolitik, Wesen und Methode der taktischen Beeinflussung von handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlüssen, Wiesbaden 1962
- Hartmann Der gewöhnliche Aufenthalt im Steuerrecht, "DB", 1974
- Hartz Grenzen der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, "DB", 1967
- Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18.12.68, "DB", 1969

- W. Haubrichs Die Problematik der Vollverzinsung,
Bonn 1973
- A. Heigl Bedingungen der unternehmerischen
Steuerplanung, "StuW", 1971
- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und
Körperschaftsteuer, 17. Aufl.,
Köln 1975
- M. Hesselmann Handbuch der GmbH & Co, 6. Aufl.,
Köln 1963
- Heyden-Körner Bilanzsteuerrecht in der Praxis,
4. Aufl., Herne-Berlin 1973
- L. Hintzen Empfiehlt sich für mittelständische
Personengesellschaften nach einer
Körperschaftsteuerreform der Übergang
in die GmbH?, "BB", 1976
- H. Höllig u. E. Wolf Die neue Abgabenordnung (AO 1977)
in synoptischer Darstellung, Beilage
Nr. 13/76 zu "DB", Heft 25/26, 1976
- F. Hoffmann Erläuterungen zur Rechtsprechung,
"StuW", 1947
- Th. Hopfenmüller Zur Mißachtung von Tatbestandsmerk-
malen, StbJb 1961/62
- H.W. Huber-Krebs Untersuchung einer Konformität
zwischen Steuerrecht und Privatrecht
unter besonderer Berücksichtigung
des Mißbrauchstatbestandes, "StuW",
1967
- Kritische Betrachtung der Entwicklung
einer "wirtschaftlichen Betrachtungs-
weise" im Steuerrecht, "StuW", 1966
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise
und Konformität zwischen Steuerrecht
und Privatrecht, "StuW", 1967
- Hübschmann-Hepp- Kommentar zur Reichsabgabenordnung,
Spitaler Köln
- H. Jacob Teilwertabschreibung oder Verlust-
ausgleich?, "WPg", 1970

- W. Krahe Aktuelle steuerliche Fragen zur Eigentumswohnung und zum Bauherren-erlaß, Steuerkongreß-Report 1973
- W. Kummer Steuerliche Wahlrechte, Berlin 1966
- R. Langhorst Steuerumgehung durch gesellschafts-rechtliche Vereinbarungen, Köln 1961
- H. Leise Steuerverfehlungen, in: Der Wirt-schaftskommentator, Frankfurt 1974, AI/10, Teil I
- Lenski-Steinberg Kommentar zum Gewerbesteuer-gesetz, Köln 1978
- H. Littmann Ein Valet dem Leistungsfähigkeits-prinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionis-mus, hrsggb. von H. Haller, L. Kullmer, C.S. Shoup, H. Timm, Tübingen 1970
- R. Ludewig Forderungsbewertung und Rückwirkungen der strengeren Rechtsprechung des BFH auf handelsrechtliche Bewertungs-grundsätze, in: Bilanzfragen, Fest-schrift für U. Leffson, hrsggb. v. J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider, Düsseldorf 1976
- H. Lüttgen Das Problem des optimalen Testaments, "ZgesStw", 1969
- K. Maaßen Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für Bilanzierungs-wahlrechte?, "DB", 1970
- A. Marettke Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblich-keitsprinzips, "StuW", 1971
- .- Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, Freiburg 1971
- H. Meilicke Fünfzig Jahre Kampf des Steuerrechts mit dem Privatrecht, "FR", 1968
- .- Auf der Grenzlinie zwischen Steuer-recht und Privatrecht, StbJb 1958/59
- K. Mellerowicz Unternehmenspolitik, Bd. III, Freiburg 1964

- T. Menck Grenzverhalten im Steuerrecht,
"DB", 1975
- D. Meyding Vermietung und Verpachtung, Aktuelle
Fragen aus Gesetzgebung, Recht-
sprechung und Verwaltung, Steuer-
kongreß-Report 1974
- J. Mitschke Bilanzierungsprobleme bei Geldent-
wertung, "WiSt", 1975
- . - Trivialarithmetik der Staatsbürger-
steuer, "StuW", 1975
- F. Mombert Zur soziologischen und ökonomischen
Problematik der modernen Einkommen-
steuer, "JbFS", 1964
- R. Müller Die Ausweitung der Wirtschaftskrimi-
nalität, "ZRP", 1970
- L. Müller Inflation und Steuern, StKR 1975
- F. Neumark Grundsätze gerechter und ökonomisch
rationaler Steuerpolitik, Tübingen
1970
- U. Niemann Bilanzierungswahlrechte - Maßgeblich-
keit handelsrechtlicher Wahlmöglich-
keiten für die steuerrechtliche
Gewinnermittlung -, Institut FSt,
Heft 98, Bonn 1971
- F. Noll Gesetzgebungslehre, Reinbek 1973
- F. Oswald Gegenstand der Schenkung - Geld oder
Grundstück?, "Der Steuerberater",
1974
- G. Pahlke Steuerpolitische Grundsatzfragen,
"Finanzarchiv", N.F. 28, 1969
- H. Paulick Steuereinsparung und Steuerumgehung,
StbJb 1964/64
- . - Von der wirtschaftlichen zur recht-
lichen Betrachtungsweise in der
höchstrichterlichen Steuerrecht-
sprechung, "DB", 1968
- . - Der Einfluß des Steuerrechts auf die
Wahl der Gesellschaftsform, "JuS",
1967

- J. Pelka Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, "StuW", 1975
- K. Peter Umsatzsteuerkommentar, 3. Aufl., Herne-Berlin
- .- Zulässige Gestaltung im Steuerrecht, "NWB", Fach 2, S. 1033
- .- Steuerumgehung, "NWB", Fach 3c, S. 1951
- R. Philipowski Erwünschte und unerwünschte Steuerfolgen bei Kreditverhältnissen im Bereich des Betriebs- und Privatvermögens, Steuerkongreß-Report 1976
- D. Pohmer Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, hrsggb. von H. Haller, L. Kullmer, Ch. Shoup, H. Timm, Tübingen 1970
- .- Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung, "WPg", 1957
- W. Polland Steuerrecht und Privatrecht - unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, Düsseldorf 1960
- W. Pollmeyer Betriebsprüfungsstatistik und Steuer- verlagerungen, "Die Steuerberatung", 1973
- E. Pongin Praktikable Methoden zur Ermittlung inflationsbedingter Scheingewinne, "DB", 1975
- F. Rittner Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, Karlsruhe 1975
- W. Rohde-Liebenau Pensionsrückstellungen weder Steuer- geschenke noch Steuerstundung, "DB", 1968

- G. Rose Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, "FR", 1968
- Wider die Normierung von Abschreibungen, "WPG", 1957
- Ärgernis Substanzbesteuerung, "FR", 1975
- Substanzbesteuerung nach der Körperschaftsteuerreform, "FR", 1976
- Verunsicherte Steuerpraxis, StbJb 1975/76
- C. Rothweiler Ein sozialer Rechtsstaat?, Frankfurt 1971
- K. Rudolph Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, "DB", 1966
- G. Saage Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, "DB", 1969
- W. Schaafhausen Ist die Überschubrechnung die einzig zweckmäßige und zulässige Gewinnermittlungsart?, "Die Steuerberatung", 1976
- W. Schick Die steuerrechtliche Landschaft am 1.1.1975, "WiSt", 1975
- L. Schmidt Anmerkung zum BFH-Urteil vom 29.1.1976, IV R 42/73, "FR", 1976
- "Väter und Söhne" - Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb 1975/76
- G. Schmölders Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965
- Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1970
- Der Anteil des Staates am Betriebsertrag und die betriebliche Steuerpolitik, "StuW", 1967

D. Schneider

Besprechung von Ergänzungslieferungen zu Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, "ZfbF", 1970

- . - "Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, "StuW", 1974
- . - Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Opladen 19
- . - Ausschüttungsfähiger Gewinn und das Minimum an Selbstfinanzierung, "ZfbF", 1968
- . - Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, "ZfbF", 1971
- . - Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung?, Anmerkungen zum Teil "Gewinnermittlung" des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, "StuW", 1971
- . - Bestimmungsgründe des Substanzverzehr durch Scheingewinnbesteuerung, "DB", 1974
- . - Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehren, "WPg", 1969
- . - Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform, "WPg", 1970
- . - Gewinnbesteuerung und Unternehmenserhaltung, "ZfbF", 1971
- . - Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, "DB", 1970
- . - Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen?, "DB", 1969

K. Schredelseker

Kritik an der Körperschaftsteuerreform, "Finanzarchiv", N.F. 31, 1972

H. Sebiger

Verzinsung von Steuerforderungen, Steuerkongreß-Report 1973

- C.S. Shoup Public Finance, 2. Aufl.,
Chicago 1970
- H. Segebrecht Die Einnahme-Überschußrechnung
nach § 4 Abs. 3 EStG, 3. Aufl.,
Herne-Berlin 1973
- G. Söffing Aktuelle Fragen zur Einkommensteuer,
Steuerkongreß-Report 1976
- H. Spanner Zum Verhältnis des Steuerrechts zum
bürgerlichen Recht, in: Verfassung,
Verwaltung, Finanzen, hrsggb. von
K. Vogel und K. Tipke, Köln 1972
- A. Spitaler Steuerumgehung und Rechtsunsicher-
heit, "BB", 1959
- Die Annäherung des Steuerrechts an
das Privatrecht, "DStR", 1962
- Die Einschränkung der wirtschaft-
lichen Betrachtungsweise, StbJb
1962/63
- W. Steden Zur Dynamisierung von Steuertarifen,
"FA", N.F. 34, 1975
- H. Steiner Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit
der Besteuerung und seine weitgehende
Durchbrechung in der deutschen Ein-
kommensbesteuerung, Mainz 1954
- M. Streck Kritische Bemerkungen zur Neuorgani-
sation der Finanzämter und zur
Neuordnung des Besteuerungsverfahrens,
"Der Steuerberater", 1976
- H. Timm Neumarks Grundsätze gerechter und
ökonomisch rationaler Steuerpolitik,
"ZgesStw", 1972
- Ein neues amerikanisches Lehrbuch
der Finanzwissenschaft, "Finanzarchiv",
N.F. 30, 1971
- K. Tipke Steuerrecht und bürgerliches Recht,
"JuS", 1970
- An den Grenzen der Steuerberatung:
Steuervermeidung, Steuerumgehung,
Steuerhinterziehung, StbJb 1972/73

- K. Tipke Die Abgabenordnung 1977 aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft, Steuerkongreß-Report 1976
- Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers - Kritik und Verbesserungsvorschläge, "StuW", 1976
- Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977
- Tipke-Kruse Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Köln 1975
- Kommentar zur AO 1977 und FGO, 8. Aufl., Köln 1976
- W. Theis Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, "DB", 1973, Beilage Nr. 1
- R. Thiel Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb 1963/64
- M. Troll Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 1975
- Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, "BB", 1973
- W. Upmeyer Die neue "Klassensteuer", Köln 1970
- K. van der Velde Herstellungskosten in neuester Sicht, "DB", 1969
- Amtliche Tabellen für betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern?, "DB", 1957
- F.-J. Vogt Bilanztaktik, Heidelberg 1963
- A. Voß Gestaltungsmissbrauch und Steuerumgehung, Handwörterbuch des Steuerrechts, München 1972
- G. Wacke Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, München-Berlin 1966

- H.v. Wallis Bürgerliches Recht und Steuerrecht,
Handwörterbuch des Steuerrechts,
München 1972
- .- Steuerrecht und Privatrecht in der
höchststrichterlichen Rechtsprechung,
"NWB", Fach 2, S. 1173
- .- Geldentwertung und Steuerrecht,
"DB", 1973
- H. Weihrauch Pensionsrückstellungen als Mittel
der Finanzierung, Stuttgart 1962
- K.F. Wendt Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe
des Betriebes im Ertrag- und Umsatz-
steuerrecht, Steuerkongreß-Report
1976
- E. Weiß Die Neuorganisation der Finanzämter
und des Besteuerungsverfahrens unter
Berücksichtigung ihrer Auswirkungen
auf die steuerberatenden Berufe,
Steuerkongreß-Report, 1972
- Westenberger Grunderwerbsteuer, Steuerkongreß-
Report 1973
- O. Wilser Der Durchgriff bei Kapitalgesell-
schaften im Steuerrecht, Heidelberg
1960
- G. Wöhe Bilanzierung und Bilanzpolitik,
4. Aufl., München 1976
- .- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
Bd.1, 5. Aufl., München 1978
- .- Grundprobleme der Körperschaftsteuer
und Gewerbesteuerreform, "ZfbF", 1971
- Gutachten zur Reform der direkten
Steuern in der Bundesrepublik
Deutschland, in: Der Wissenschaft-
liche Beirat beim Bundesministerium
der Finanzen, Entschliefungen,
Stellungnahmen und Gutachten 1949 -
1973, hrsggb. vom Bundesministerium
der Finanzen, Tübingen 1974
- Gutachten der Steuerreformkommission
1971, Schriftenreihe des Bundes-
ministeriums der Finanzen, Heft 17,
Bonn 1971

Reform der Reichsabgabenordnung,
Bericht des Arbeitskreises für die
Reform der Reichsabgabenordnung und
ihrer Nebengesetze über seine
Tätigkeit, Schriftenreihe des
Bundesministeriums der Finanzen,
Heft 13, Bonn 1970

Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuer-
system, Heft 20 der Schriften des
Karl-Bräuer-Instituts des Bundes
der Steuerzahler, Wiesbaden 1971

L E B E N S L A U F

Am 14. April 1950 wurde ich als Sohn des Steuerberaters Gerhard Maßmann und seiner Ehefrau Irmgard geb. Schnieder in Gladbeck geboren.

Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Nach der Volksschule besuchte ich ab 1960 das altsprachliche Gymnasium Paulinum in Münster, wo ich am 27.5.1968 das Abitur ablegte.

Im Wintersemester 1968/69 begann ich mit dem Studium der Volkswirtschafts- und Betriebswirtschaftslehre an der Westf. Wilhelm-Universität Münster, das ich am 19.10.1973 mit der Dipl.-Prüfung für Volkswirte abschloß.



